

**URGENSI PENGATURAN *DIVERTED PROFIT TAX* UNTUK  
MENCEGAH PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK LAYANAN  
PENYEDIA JASA *OVER THE TOP***

**SKRIPSI**

**Diajukan Untuk Memenuhi Sebagian Syarat-Syarat Memperoleh  
Gelar Kesarjanaan Dalam Ilmu Hukum**

**OLEH :**

**THEODORUS VEGA HIMAWAN PANGESTU**

**NIM. 135010107111156**



**KEMENTERIAN RISET TEKNOLOGI DAN PENDIDIKAN TINGGI**

**UNIVERSITAS BRAWIJAYA**

**FAKULTAS HUKUM**

**2018**

**HALAMAN PERSETUJUAN**

**Judul Skripsi** : **URGENSI PENGATURAN *DIVERTED PROFIT TAX* UNTUK MENCEGAH PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK LAYANAN PENYEDIA JASA *OVER THE TOP***

**Identitas Penulis:**

**Nama** : **Theodorus Vega Himawan Pangestu**

**NIM** : **135010107111156**

**Konsentrasi** : **Hukum Administrasi Negara**

**Jangka waktu penelitian** : **6 bulan**

**Disetujui pada tanggal** :

**Pembimbing Utama**

**Pembimbing Pendamping**

Dr Iwan Permadi, SH., MH.  
NIP. 197201172002121002

Dr. Tunggul Anshari SN, SH., MH.  
NIP.195905241986011001

Mengetahui,  
Ketua Bagian  
Hukum Perdata

Lutfi Effendi, SH., M. HUM  
NIP. 196008101986011002

**HALAMAN PENGESAHAN****URGENSI PENGATURAN *DIVERTED PROFIT TAX* UNTUK  
MENCEGAH PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK LAYANAN  
PENYEDIA JASA *OVER THE TOP*****OLEH:****THEODORUS VEGA HIMAWAN PANGESTU****135010107111156**

Skripsi ini telah disahkan oleh Majelis Penguji pada tanggal :

**Pembimbing Utama****Pembimbing Pendamping**Dr Iwan Permadi, SH., MH.  
NIP. 197201172002121002Dr. Tunggul Anshari SN., SH., M.H.  
NIP. 195905241986011001

Mengetahui,

**Ketua Bagian  
Hukum Administrasi Negara****Dekan Fakultas Hukum**Lutfi Effendi., S.H., M.,Hum  
NIP. 196008101986011002Dr. Rachmad Safa'at, S.H., M.Si  
NIP. 19620805 198802 1 001

## KATA PENGANTAR

Puji dan syukur yang tak terhingga penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, atas segala rahmat, karunia, dan kasih-Nya yang tiada henti. Sehingga pada akhirnya penulis dapat menyelesaikan penelitian hukum skripsi yang berjudul **“URGENSI PENGATURAN *DIVERTED PROFIT TAX* UNTUK MENCEGAH PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK LAYANAN PENYEDIA JASA *OVER THE TOP*”**.

Skripsi ini disusun penulis sebagai salah satu persyaratan memperoleh gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Peneliti menyadari bahwa skripsi yang peneliti buat ini tidak mungkin terwujud tanpa adanya bantuan dan doa dari berbagai pihak, untuk itu pada kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Ir. Mohammad Bisri, M.S., selaku Rektor Universitas Brawijaya Malang;
2. Bapak Dr. Rachmad Safa'at, S.H., M.Si., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;
3. Bapak Dr. Prija Djatmika, S.H., M.S., selaku Wakil Dekan I Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;
4. Bapak Dr. Iwan Permadi, S.H., M.Hum., selaku Wakil Dekan II Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;
5. Bapak Arif Zainudin, S.H., M.Hum., selaku Wakil Dekan III Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;
6. Bapak Lutfi Effendi, S.H., M.H., selaku Ketua Bagian Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;

7. Bapak Dr Tunggul Anshari SN., SH., M.H selaku Dosen Pembimbing Utama yang telah membimbing peneliti dalam menyelesaikan skripsi ini. Beliau menjadi sosok yang menjadi panutan bagi peneliti. Beliau telah memberikan motivasi, kesabaran dan memberikan ilmu yang terus menerus yang penting bagi masa depan peneliti. Bagi peneliti, beliau tidak hanya berperan sebagai dosen pembimbing utama, melainkan lebih dari itu beliau menjadi sosok mentor, guru dan motivator yang selalu memotivasi, mendukung, memudahkan dan melancarkan jalan peneliti selama peneliti berkuliah di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, khususnya di saat peneliti menyelesaikan skripsi ini.
8. Bagi segenap Bapak, dan Ibu Dosen di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang yang tidak dapat peneliti sebutkan satu persatu, yang telah berdedikasi tinggi dalam memberikan ilmu-ilmu bagi Peneliti selama menjadi mahasiswa S-1 di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;

Kepada pihak-pihak yang sangat peneliti cintai, dan sayangi :

1. Kepada kedua Orang Tua dan Kakekku yang senantiasa memberikan doa, dan dukungan materiil, maupun inmateriil untuk sukses dan lancarnya penelitian hukum skripsi ini;
2. Kepada adik satu-satunya penulis Robertus Adrian yang senantiasa mendukung dan memberikan doa untuk sukses dan lancarnya penelitian hukum skripsi ini;
3. Kepada sahabatku di Kota Malang ini, Gabriyel Priambodo Sudjarwo, S.H., dan Anugrah Tama, S.E., ;

4. Kepada mentor bisnis, dan *patner* kerjaku Hironimus Hari Kurniawan, S.E., M.M., Farid Abdilah dan Devi Yudha Utama yang menjadi orang paling penting, dan utama untuk sukses yang telah mencurahkan bantuan tenaga, pikiran, semangat, dan doa kepada peneliti;
5. Kepada sahabat, *crew*, rekan bisnis Virewire Co. yaitu Alfonsus Abim, Yohan Surya, Pak Sugiono kel., Ibu Nem kel., Mbak Any Owner Brother Garment, Farid Abdilah Co-Founder Cotton Fighter Garment Mas Sony Owner MySpa Malang, Bang Arre Althron Owner Rocket Mas Bandung yang telah memberikan dukungan, dan bantuan tenaga, pikiran, semangat, dan doa untuk kelancaran penelitian hukum skripsi ini;
6. Kepada saudara-saudariku di Keluarga Besar Mahasiswa Katolik St. Fidelis Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang, yaitu Mas Greg, Ce Anna, Ce Windy, Ko Lauren, Bang Leri, Kak Cindy, Mbah Denny, Bang Rudi, Kak Lusi, Maak Ansella, Mas Bombom, Mas Bem, Bang Adolf, Ce Grace, Kak Nitha, Mas Ochip, Kak Maria, Mas Fidens, Mas Khrisna, Ce Sau, Ce Sherly, Bang Raja, Ian, Valle, Rosi, Drago, Indah, Riko, Okto, Lino, Yovi, Benny, Agus, Carmel, Sari, Muti, There, Leo, Michael, Hartono, Anas, Anes, Holy, Marco, Esa, Ray, Candi, Taca, Frimy, Hendy, Owen, Samuel, dan seluruh saudara-saudariku lainnya di KMK St. Fidelis FH-UB;
7. Kepada teman-temanku satu angkatan alumni DEMPO 2013, Samuel, Kevin Uktol, Yurliza, dan Ian Djarwo di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang;
8. Kepada teman-temanku di Independent Hikers Community yaitu Erdy, Ronald, Lito, Pudya, Samid, Febe, Arum, Joe, Mas Dobby, Rino, Riven, Pak

Tommy, Patria, Mega, Faany, Paul, Leo, Satria, Martin, Tasia, Khrisna, Gathut, Mario, Nana, dan teman-teman lainnya di IHC Malang;

9. Kepada teman karib dan seperjuanganku di Kota Malang ini Theodora Injang S.Ked., Adi Setiawan, Bernand, Edo, Natalia Ursula Dande S.E., Alisa Relen, Praise Kharistin S.Psi., Jalu Prabowo, Mas Erfhan, Abbyyu Wicaksono S.H., Mafatihul Aliefany S.H., Desy Ratna Kusuma S.H., ;
10. Kepada Teman-teman De Hans angkatan 2013 yang saat ini sedang berjuang menyelesaikan tugas skripsi;
11. Kepada teman-temanku di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya yang tidak dapat peneliti sebutkan satu demi satu;
12. Kepada semua pihak yang tidak dapat peneliti sebutkan satu persatu yang telah memberikan dukungan, semangat, dan doa untuk sukses dan lancarnya penelitian hukum skripsi ini.

Peneliti yakin Skripsi ini masih sangat jauh dari kata sempurna, sehingga masukan-masukan, dan kritik-kritik yang membangun akan selalu peneliti harapkan. Semoga Skripsi ini dapat bermanfaat bagi semua pihak yang membacanya dikemudian hari. Akhir kata peneliti mohon maaf yang sebesar-besarnya jika dalam proses dan Skripsi yang peneliti buat ini terdapat kesalahan yang disengaja maupun yang tidak disengaja. Tuhan memberkati.

Malang, 7 Agustus 2017

Theodorus Vega H.P.

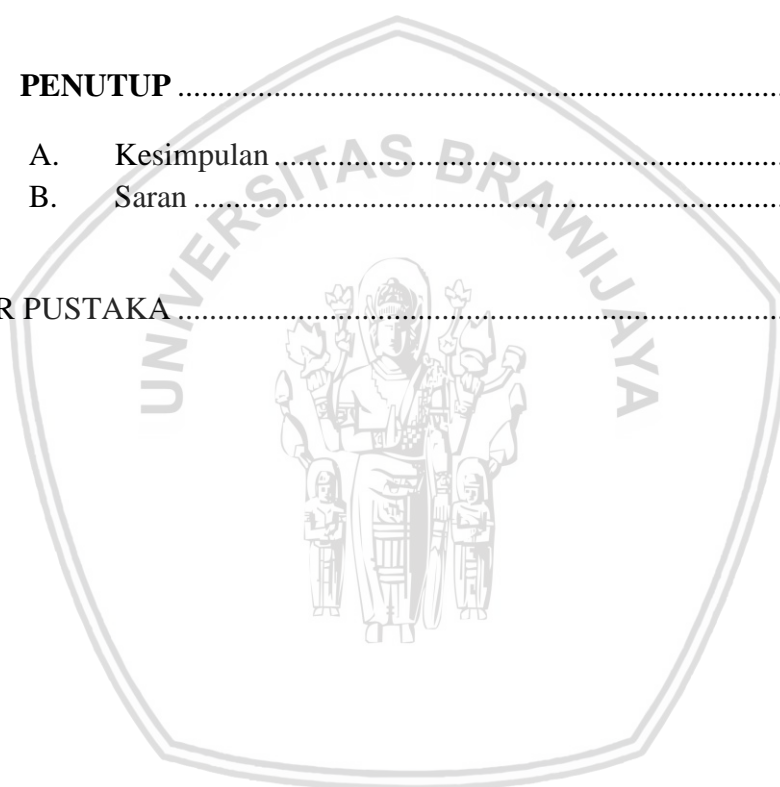


## DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL JUDUL .....	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
KATA PENGANTAR .....	iv
DAFTAR ISI.....	viii
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTAR LAMPIRAN .....	xi
RINGKASAN .....	xii
SUMMARY .....	xiv
 <b>BAB I PENDAHULUAN .....</b>	 <b>1</b>
A. Latar Belakang.....	1
B. Perumusan Masalah.....	14
C. Tujuan Penelitian.....	15
D. Manfaat Penelitian.....	15
E. Sistematika Penulisan.....	16
 <b>BAB II KAJIAN PUSTAKA.....</b>	 <b>20</b>
A. Urgensi Pengaturan <i>Diverted Profit Tax</i> .....	20
B. Kajian Umum tentang Pajak.....	25
C. Kajian Pustaka tentang Penyedia Jasa <i>Over The Top</i> .....	42
D. Kajian Pustaka tentang Badan Usaha Tetap.....	47
 <b>BAB III METODE PENELITIAN .....</b>	 <b>52</b>
A. Jenis Penelitian .....	52
B. Pendekatan Penelitian.....	53
C. Jenis dan Sumber Bahan Hukum.....	55



D. Teknis Penelusuran Bahan Hukum .....	57
E. Teknik Analisis Bahan Hukum .....	58
F. Definisi Konseptual .....	58
<b>BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN .....</b>	<b>62</b>
A. Urgensi Pengaturan <i>Diverted Profit Tax</i> Terkait Praktik Penghindaran Pajak Layanan Penyedia Jasa <i>Over         The Top</i> .....	62
B. Faktor Penghambat dan Faktor Pendukung Pengaturan <i>Diverted Profit Tax</i> Bagi Hukum Positif Indonesia.....	95
<b>BAB V PENUTUP .....</b>	<b>103</b>
A. Kesimpulan .....	103
B. Saran .....	105
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>108</b>



DAFTAR TABEL

Tabel 1.1      Tabel Penelitian terdahulu ..... 14



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	Perilaku pengguna aktif internet di Indonesia .....	2
Gambar 1.2	Salah satu skema <i>Double Irish Dutch Sandwich</i> yaitu cara perusahaan <i>Google</i> menghindari pajak .....	8
Gambar 1.3	Salah satu pendapatan perusahaan <i>Google</i> dari segi iklan .....	11
Gambar 4.1	Skema pengelompokan <i>Transfer Pricing</i> .....	65



## DAFTAR LAMPIRAN

Surat Penetapan Pembimbing Skripsi .....	-
Surat Keterangan Bebas Plagiasi .....	-
<i>Originality Report</i> .....	-
Surat Edaran Menteri Kominfo No 3 Tahun 2016 tentang penyediaan layanan aplikasidan atau konten melalui internet ( <i>Over The Top</i> ).....	-
Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ/2017 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap bagi Subjek Pajak Luar Negeri yang Menyediakan Layanan Aplikasi dan/atau Layanan Konten melalui Internet.....	-
<i>Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017 Act No. 27 of 2017</i> .....	-



## RINGKASAN

Theodorus Vega Himawan Pangestu, Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, Juni 2018, URGENSI PENGATURAN *DIVERTED PROFIT TAX* UNTUK MENCEGAH PRAKTIK PENGHINDARA PAJAK LAYANAN PENYEDIA JASA *OVER THE TAX*. Dr. Iwan Permadi, SH., MH., Dr. Tunggul Anshari SN, SH., MH.

Pada skripsi ini, peneliti mengangkat permasalahan Pengaturan tentang Pajak Pengalihan (*Diverted Profi Tax*) untuk mencegah praktik penghindaran pajak layanan penyedia jasa *Over The Top* di Indonesia. Pilihan judul ini dilatar belakangi karena masuknya perusahaan *Over the Top* asing ke dalam negeri, penerimaan yang didapatkan oleh perusahaan dan pemerintah tidak berbanding lurus, dimana setiap pendapatan dari usaha yang dilakukannya tidak dipungut pajak atas badan sesuai dengan BUT yang telah terdaftar. Walaupun sebagian besar *Over the Top* asing yang telah terdaftar sebagai wajib pajak ataupun BUT yang telah terdaftar, perusahaan tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya. Keadaan ini menyebabkan begitu banyak pendapatan pajak yang seharusnya dapat diterima oleh negara, namun hangus karena perusahaan *Over the Top* asing tersebut hanya membayarkan pajak penghasilan atas karyawan yang menempatkan kantornya di Indonesia. Hal ini terjadi karena perusahaan *Over the Top* mengalihkan keuntungan dan laba khususnya pendapatan terbesarnya yaitu iklan melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah.

Berdasarkan hal di atas, penulis merumuskan dua masalah yang akan dikaji yaitu: (a) Bagaimana pengaturan yang ada tentang pengambilan pajak untuk penyedia jasa *Over The Top* berdasarkan undang-undang ?; dan (b) apa faktor-faktor yang menjadi pendukung dan penghambat dibuat dan diberlakukannya *Diverted Profit Tax* bagi hukum positif Indonesia?

Untuk menjawab 2 masalah tersebut, dalam penelitian ini penulis menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*Statute Approach*), Pendekatan Konsep (*Conseptual Approach*), dan pendekatan perbandingan (*Comparative Approach*). Data primer berupa Undang-Undang, Surat Edaran dan data sekunder jurnal ilmiah serta buku yang mendukung dan dianalisis berdasarkan menggunakan metode interpretasi sosiologis dan interpertasi gramatikal terhadap Pengaturan Pajak layanan penyedia jasa *Over The Top* yang ditunjang oleh bahan bahan hukum dan pasal pasal dalam peraturan perUndang-Undangan.

Dalam hasil penelitian ini, Pengaturan *Diverted Profit Tax* terhadap penyedia jasa *Over The Top* di Indonesia belum diatur dalam bentuk Peraturan perundang-undangan namun adapun penegasan terkait adanya layanan penyedia jasa *Over The Top* yang tercantum pada Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika

Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet hanya sebatas wajib mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia, terkait dengan pemasukan pendapatan perusahaan layanan penyedia jasa *Over The Top* tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya maupun transaksi yang bisa dibuktikan padahal pada perkembangannya transaksi bisa terjadi dari mana saja terutama dari segi iklan melalui internet dan dimungkinkan lintas batas negara dengan memanfaatkan celah dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*. Tidak adanya aturan yang jelas dalam perUndang-Undangan perpajakan atas transaksi perusahaan yang mengalihkan keuntungan dan laba melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah atau hanya terpusat di segelintir negara suaka pajak (*tax haven*) sehingga perlu aturan yang jelas yang diperlukan serta masuk dalam perundang-undangan perpajakan dimana aturan tersebut diperuntukan untuk peningkatan pendapatan negara dari sektor pajak dan memiliki kekuatan hukum yang kuat dengan mempertimbangkan faktor-faktor pendukung dan faktor-faktor penghambat.



## SUMMARY

*This research, the author raised the issue of Arrangement on Diverted Profit Tax to prevent the practice of tax evasion service of Over The Top service provider in Indonesia. This research is due to the inclusion of foreign Over the Top companies in the country, the revenue earned by the company and the government is not directly proportional, in which any income from the business undertaken is not levied on the agency in accordance with the Permanent Establishment already registered. Although most Over the Top service provider who have registered as taxpayers or registered Permanent Establishment, the company only pays tax on the income of its employees. This situation causes so much tax revenue that should be acceptable to the state, but is forfeited because the foreign Over the Top company pays only income tax on employees who place their office in Indonesia. This is because Over the Top companies shift their profits and profits, especially their biggest income, the advertising through the country whose tax rates are lower.*

*Based on the above, the author formulate two issues to be studied namely: (a) How are the existing arrangements about tax collection for Over The Top service providers by law ?; and (b) what are the factors that support and obstruct the creation and enforcement of the Diverted Profit Tax for Indonesia's positive law?*

*To answer these two problems, in this research the author use normative juridical research methods with Statute Approach, Conceptual Approach and Comparative Approach. Primary data in the form of Laws, Circulars and secondary data of scientific journals as well as books supporting and analyzed based on the use of sociological interpretation methods and grammatical interpretation of the Over The Top Service Provider's Tax Regulation supported by legal materials and articles of article in the rules of the law. Invitation.*

*In the results of this reserach, the Arrangement of Diverted Profit Tax to Over The Top service providers in Indonesia has not been regulated in the form of Legislation but as to the affirmation related to the Over The Top service providers listed in Circular Letter of the Minister of Communication and Informatics of the Republic of Indonesia Number 3 Year 2016 on the Provision of Application and or Content Services via Internet is only limited to establishing a Permanent Establishment in Indonesia, in connection with the income of Over One Top service providers only paying taxes on their employees' earnings as well as provable transactions whereas in its development transactions can occur from anywhere primarily in terms of advertising via the internet and made possible across borders by exploiting loopholes from the tax treaty. The absence of clear rules in taxation laws on corporate transactions that divert profits across*



*countries where tax rates are lower or concentrated only in a handful of tax haven countries so that clear rules are required and included in legislation taxation in which the rule is intended to increase the state revenue from the tax sector and have a strong legal force by considering the supporting factors and inhibiting factors.*



## BAB I

### PENDAHULUAN

#### A. LATAR BELAKANG MASALAH

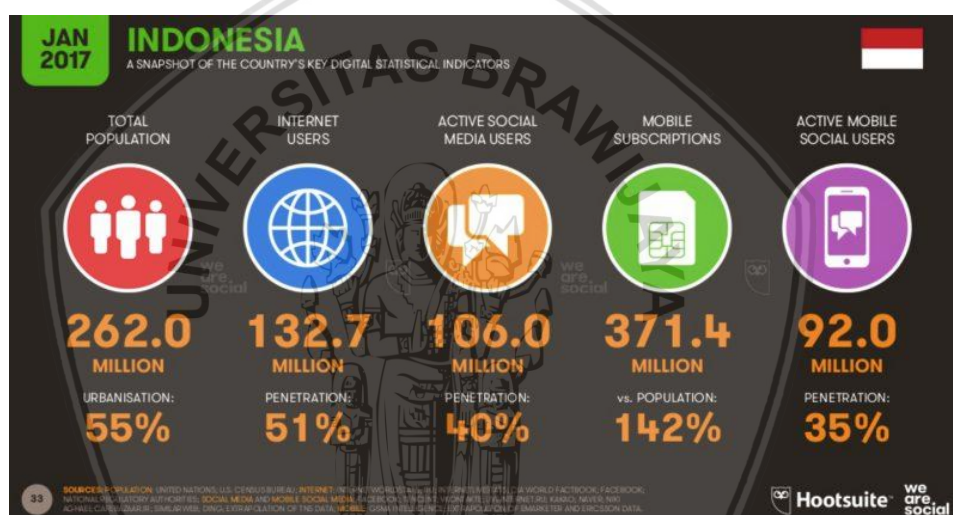
Internet merupakan suatu alat ataupun media yang berfungsi untuk menghubungkan manusia dengan informasi, berita, petunjuk, data, ide, maupun dengan manusia lainnya. Internet mampu memberikan inovasi baru dalam roda ekonomi secara global, menciptakan lapangan kerja baru, bahkan mentransformasi berbagai hal dalam industri sehingga menciptakan jenis industri yang baru. Menurut sejarah, internet pertama kali muncul pada tahun 1969 di Amerika Serikat, dimana dibentuk suatu jaringan computer di *University of California* di *Los Angeles*, *University of California* di *Santa Barbara*, *University of Utah* dan Institut Penelitian *Stanford*<sup>1</sup>. Proyek yang didanai oleh Departemen Pertahanan Amerika Serikat dengan nama *Advances Researches Project Agency* (ARPA), ARPA atau ARPANET ini didesain untuk mengadakan sistem desentralisasi internet<sup>2</sup>. Lalu sekitar tahun 1980, Yayasan Nasional Ilmu Pengetahuan (*National Science Foundation*) memperluas ARPANET untuk menghubungkan komputer seluruh dunia, pada saat mana ilmu pengetahuan memperkenalkan *World Wide Web* (WWW). Perkembangan dan kemajuan internet telah mendorong kemajuan di bidang teknologi informasi. Penggunaan internet yang semakin luas dalam kegiatan bisnis, industri dan rumah tangga telah mengubah pandangan manusia dari berbagai belahan dunia. Hal ini menjadikan internet merupakan salah satu

---

<sup>1</sup> Mariam Darus Badruzaman et al, **Kompilasi Hukum Perikatan**, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2001, hlm 267.

<sup>2</sup> *Ibid* hlm 268

media yang sangat dibutuhkan dalam kehidupan manusia, dikarenakan internet menawarkan berbagai macam kemudahan. Kemudahan ini dapat terlihat dari kegiatan-kegiatan yang pada awalnya dimonopoli oleh kegiatan fisik kini bergeser menjadi kegiatan di dunia maya dan semakin memudahkan batas negara berikut kedaulatan dan tatanan masyarakatnya, begitu juga perkembangan teknologi dan informasi di Indonesia, bisa dilihat pada data dibawah ini yang menunjukkan bahwa potensi internet sudah merupakan salah satu kebutuhan masyarakat :



Gambar 1.1 Perilaku pengguna aktif internet di Indonesia<sup>3</sup>

(Sumber: Screen Capture, Bahan Hukum Tersier, tidak diolah, 2017)

Pada tanggal 26 Januari 2017, survei yang dilakukan oleh perusahaan riset *We Are Social* mengungkap laporan terbaru mereka terkait perkembangan penggunaan internet di seluruh dunia bahwa jumlah pengguna internet di Indonesia melewati angka 132,7 juta pengguna dengan penetrasi setengah dari total populasi penduduk di Indonesia yaitu 256,2 juta jiwa. Mereka menyebut

<sup>3</sup> Diakses dari <https://id.techinasia.com/pertumbuhan-pengguna-internet-di-indonesia-tahun-2016> pada tanggal 31 Januari 2017 pada pukul 00:51 WIB

Indonesia sebagai negara dengan pertumbuhan jumlah pengguna internet terbesar di dunia. Hanya mempunyai sekitar 88,1 juta pengguna internet pada awal tahun 2016, jumlah pengguna internet di tanah air telah naik sebesar 51% ke angka 132,7 juta pengguna pada awal 2017. Namun dari sisi perangkat yang digunakan untuk mengakses internet, tidak ada perubahan yang berarti. Sebanyak 69% masyarakat Indonesia masih mengakses internet melalui perangkat *mobile* dan sisanya melalui *desktop* dan tablet. Pertumbuhan jumlah pengguna internet ini turut diiringi oleh meningkatnya jumlah pengguna layanan media sosial. Hanya berjumlah 79 juta pada tahun 2016, angka tersebut kini telah naik menjadi 106 juta pengguna. Para pengguna yang secara aktif menggunakan media sosial di perangkat *mobile* pun naik dari angka 66 juta menjadi 92 juta. Sedangkan hasil lembaga riset IDC menyatakan pertumbuhan tahunan pada layanan data di Asia Pasifik yang mencapai 19.3% dalam kurun waktu tahun 2012 sampai 2017. Sementara itu, layanan voice bergerak naik pada tingkatan 2.5%, sedangkan layanan SMS dan MMS mengalami penurunan sebesar 7% untuk kawasan Asia Pasifik tanpa menyertakan Jepang dalam perhitungan. IDC menjabarkan bahwa hal ini diakibatkan oleh penetrasi smartphone dengan harga terjangkau, pemerataan jaringan 3G dan implementasi 4G LTE<sup>4</sup>. Fakta ini memberikan gambaran bahwa internet merupakan media yang menjanjikan di tahun-tahun yang akan datang.

Dari data survei yang mengungkapkan bahwa rata-rata pengakses internet di Indonesia, dapat disimpulkan bahwa perilaku digital di berbagai belahan

---

<sup>4</sup> Diakses dari <http://www.indotelko.com/kanal?it=Layanan-Data-Tumbuh-19-3-di-asia-pasifik> pada tanggal 31 Januari 2017 pada pukul 01.15 WIB

dunia khususnya di Indonesia mengarah pada konvergensi pada perangkat mobile, ditandai dengan semakin menguatnya penggunaan media sosial seperti layanan *Whatsapp*, *WeChat*, dan *Facebook Messenger*. *Social Platform* semakin mendapatkan perhatian dari para pengguna perangkat mobile, bahkan seringkali menjadi alasan utama orang membeli atau mempergunakan *smartphone*. Salah satu kegiatan melalui *Social Platform* adalah pemasangan iklan yang dilakukan melalui media Internet. Hal ini dilakukan sebagai salah satu cara untuk mempromosikan produk atau jasanya melalui suatu situs di internet. Terkait dengan biaya promosi yang sangat murah, karena pelaku usaha tidak perlu membayar pajak promosi sebagai akibat dari pemasangan iklan produk atau jasanya di internet. Hal tersebut dapat meningkatkan efisiensi dan efektifitas, serta menghindari biaya yang sangat tinggi yang dibebankan kepada konsumen dengan menjual produk atau jasanya lebih mahal. Memasang iklan melalui internet memiliki beberapa kelebihan, antara lain:

- a. Masyarakat di seluruh dunia dapat melihat iklan tersebut, karena internet merupakan satu-satunya media yang dapat melintasi batas- batas geografis.
- b. Biaya yang harus dikeluarkan untuk memasang iklan melalui internet jauh lebih murah, apabila dibandingkan dengan sarana beriklan lainnya.
- c. Iklan dapat dibuat lebih menarik dengan menggunakan teks, gambar, dan suara, sehingga lebih mencuri perhatian calon konsumen yang melihatnya.

- d. Memungkinkan calon konsumen untuk dapat berkomunikasi secara langsung dengan pemasang iklan<sup>5</sup>.

Oleh karena banyaknya kelebihan yang diperoleh dengan melakukan pemasangan iklan melalui internet, maka banyak pelaku usaha yang melakukan pemasaran barang dan atau jasanya dengan cara tersebut. Iklan yang mempromosikan barang dan atau jasa yang dijual oleh pelaku usaha melalui internet, pada umumnya ditampilkan pada layanan aplikasi dan atau konten melalui internet. Layanan aplikasi melalui internet dan atau layanan konten melalui internet seringkali disebut sebagai layanan *Over the Top* (OTT).

Pada akhir bulan Maret 2016, publik disuguhkan dengan Surat Edaran No. 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet (*Over the Top*) yang dikeluarkan oleh Kementerian Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia. Surat edaran tersebut dikeluarkan sehubungan dengan semakin marak dan berkembangnya layanan *Over the Top* di Indonesia, dan juga sebagai tindakan sosialisasi atau uji publik peraturan guna mendapatkan masukan, baik dari pemerintah, swasta, maupun masyarakat. Salah satu aspek yang disinggung dalam surat edaran tersebut adalah mengenai perlakuan pajak terhadap penyedia layanan *Over the Top* asing yang ada di Indonesia.

Berdasarkan Butir 5.1 Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan

---

<sup>5</sup> Diakses dari [https://www.kompasiana.com/ayulibrary/4-keuntungan-beriklan-melalui-internet\\_5513f15c8133113352bc653f](https://www.kompasiana.com/ayulibrary/4-keuntungan-beriklan-melalui-internet_5513f15c8133113352bc653f) pada tanggal 1 Februari 2017, pukul 23.48 WIB



Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet, yang dimaksud dengan layanan *Over the Top* adalah “layanan aplikasi melalui internet dan/atau layanan konten melalui internet. Layanan Aplikasi melalui Internet adalah pemanfaatan jasa telekomunikasi melalui jaringan telekomunikasi berbasis protokol internet yang memungkinkan terjadinya layanan komunikasi dalam bentuk pesan singkat, panggilan suara, panggilan video, dan daring percakapan (*chatting*), transaksi finansial dan komersial, penyimpanan dan pengambilan data, permainan (*game*), jejaring dan media sosial, serta turunannya”<sup>6</sup>. Selain penyedia layanan *Over the Top* berbentuk perorangan Warga Negara Indonesia, atau badan usaha Indonesia yang berbadan hukum maupun tidak berbadan hukum sebagaimana disebutkan pada Surat Edaran Menteri Kominfo RI poin 5.2, dalam poin 5.3 tertulis “Layanan *Over the Top* dapat disediakan oleh perorangan atau badan usaha asing dengan ketentuan wajib mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia. Bentuk Usaha Tetap didirikan berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan”.<sup>7</sup> Berdasarkan ketentuan tersebut, para penyedia layanan *Over the Top* asing harus mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di wilayah Indonesia.

Di Indonesia, terdapat banyak penyedia layanan *Over the Top* yang merupakan perusahaan asing, empat terbesar di antaranya yakni *Facebook*, *Twitter*, *Google* dan *Yahoo*. Dalam perkembangannya, sebelum menjadi Bentuk Usaha Tetap, keempat perusahaan penyedia layanan *Over the Top* asing tersebut hanya berstatus sebagai *dependent agent* dan *representative*

---

<sup>6</sup> Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika R.I., No. 3 Tahun 2016, Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet, Angka 5.1.1.

<sup>7</sup> *Id.*, pada Angka 5.3.



*office* selama menjalankan kegiatan operasionalnya di Indonesia. Dengan status tersebut, perusahaan penyedia layanan *Over the Top* asing tetap memperoleh penghasilan di Indonesia, tetapi penghasilan tersebut pergi ke perusahaan induknya, tanpa dikenakan pajak sebagaimana pada BUT<sup>8</sup>. Contoh saja perusahaan *Google* yang menempatkan kantor utamanya di Singapura, yang dikenal memiliki pajak penghasilan terendah di Asia. Kasus ini bukan hanya dialami oleh Indonesia namun juga negara-negara lain seperti Inggris, Prancis, Italia, dan Australia. Perusahaan *Google* memanfaatkan celah hukum yang ada untuk menghindari pajak secara legal. Salah satu trik yang banyak diketahui orang adalah dengan skema *Double Irish Dutch Sandwich*.

Skema *Double Irish Dutch Sandwich* yaitu dengan memainkan keuntungan *Google* di luar Amerika Serikat, tidak langsung masuk ke kantor pusatnya untuk menghindari pajak pemasukan perusahaan sebesar 35 persen. *Google* mentransfer dana pemasukan global mencakup area Eropa, Timur Tengah dan Afrika ke Irlandia. Di Irlandia, *Google* memiliki dua anak perusahaan. Anak perusahaan pertama digunakan untuk mengumpulkan semua pemasukan, sedang anak perusahaan kedua yang memegang hak paten dan properti intelektual *Google*. Anak perusahaan pertama akan mentransfer dana ke anak perusahaan kedua sebagai pembayaran royalti, dimana dikenai pajak lebih rendah. Namun transfer royalti itu pun tidak langsung dikirimkan, *Google* mentransfer lebih dulu ke anak perusahaan di Belanda untuk menghindari pajak royalti di Irlandia sebesar 12,5 persen. Anak perusahaan kedua ini meskipun berada di Irlandia namun memiliki kantor pusat di

---

<sup>8</sup> Diakses dari <http://koran-sindo.com/page/news/2016-04-07/0/1> pada 19 Januari 2017, pukul 23.48 WIB

Bermuda sebagai *Tax Haven* sehingga tidak dikenai pajak pemasukan korporasi. Jika sudah masuk area *Tax Haven*, dana akan sulit dilacak.



Gambar 1.2 Salah satu skema *Double Irish Dutch Sandwich* yaitu cara perusahaan *Google* menghindari pajak<sup>9</sup>

(Sumber: Screen Capture, Bahan Hukum Tersier, tidak diolah, 2017)

<sup>9</sup> Diakses dari <http://news.liputan6.com/read/2609047/ini-trik-google-hindari-bayar-pajak> pada 19 Januari 2017, pukul 00.24 WIB

Menurut Butir 5.3 Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet, layanan *Over the Top* dapat disediakan oleh penyedia layanan *Over the Top* asing dengan ketentuan wajib menjadi Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia. Menurut undang-undang perpajakan yang berlaku di Indonesia, salah satu yang menjadi subjek pajak penghasilan adalah BUT. BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Pasal 2 ayat (5) huruf p Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menjelaskan bahwa BUT dapat berupa :

“komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.”

Sebagaimana telah diuraikan dalam Pasal 2 ayat (5) huruf p Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, penyelenggara transaksi elektronik, termasuk di dalamnya penyedia layanan *Over the Top*, menjalankan kegiatan usaha melalui internet dengan menggunakan komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis. Dalam konteks *e-commerce*, komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis lebih dikenal dengan istilah *dependent agent* dan *representative office*.

Sejak masuknya perusahaan *Over the Top* asing ke dalam negeri, penerimaan yang didapatkan oleh perusahaan dan pemerintah tidak

berbanding lurus, dimana setiap pendapatan dari usaha yang dilakukannya tidak dipungut pajak atas badan sesuai dengan BUT yang telah terdaftar. Walaupun sebagian besar *Over the Top* asing yang telah terdaftar sebagai wajib pajak ataupun BUT yang telah terdaftar, perusahaan tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya. Keadaan ini menyebabkan begitu banyak pendapatan pajak yang seharusnya dapat diterima oleh negara, namun hangus karena perusahaan *Over the Top* asing tersebut hanya membayarkan pajak penghasilan atas karyawan yang menempatkan kantornya di Indonesia. Hal ini terjadi karena perusahaan *Over the Top* mengalihkan keuntungan dan laba khususnya pendapatan terbesarnya yaitu iklan melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah.

Sebagai kita ketahui bahwa salah satu sumber pendapatan terbesar Negara Indonesia adalah berasal dari pajak. Dengan memperhatikan tingkat ketergantungan masyarakat pengguna internet terhadap sistem pemasangan iklan melalui media internet perlu mendapat pengaturan lebih khusus, sehingga dapat menjadi sumber pendapat bagi negara. Pemasangan iklan pada media internet, wajib pajak seharusnya melaporkan perhitungan dan pembayaran pajak menurut ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku. Inovasi kemajuan teknologi informasi seringkali disalahgunakan oleh masyarakat. Ada kemungkinan kemudahan promosi melalui pemasangan iklan secara online diikuti dengan itikad yang tidak baik dari wajib pajak untuk menghindari pembayaran pajak atas produk atas jasa yang ditawarkannya. Serta menimbang bahwa belum adanya pengaturan khusus terkait pelayanan jasa *Over The Top* yang mendirikan usahanya di Indonesia. Dengan demikian,



perlu upaya serius untuk mengendalikan perusahaan-perusahaan tersebut yaitu salah satunya dengan pencanangan pengaturan pajak keuntungan yang dialihkan atau biasa disebut dengan *Diverted Profit Tax*.



Gambar 1.3 Salah satu pendapatan perusahaan *Google* dari segi iklan<sup>10</sup>

(Sumber: Screen Capture, Bahan Hukum Tersier, tidak diolah, 2011)

Salah satu sumber penghasilan terbesar yang dikeruk oleh penyedia layanan *Over the Top* adalah melalui iklan. Merujuk pada data Kementerian Komunikasi dan Informatika (Kominfo) tahun 2015, dua perusahaan penyedia layanan *Over the Top* asing, *Google* dan *Facebook*, menguasai 80% pendapatan iklan digital di Indonesia, dengan total belanja iklan digital

<sup>10</sup> Diakses dari <https://smallbiztrends.com/2013/03/ebay-adwords-case-study-lessons.html> pada 24 Januari 2017, pukul 20.16 WIB

mencapai US\$ 800 juta<sup>11</sup>. Dengan demikian, *Google* dan *Facebook* menikmati laba sekitar US\$ 640 juta atau setara Rp 8,45 triliun tanpa dikenakan pajak. Berkaitan dengan hal tersebut, salah satu bukti empiris di Australia memperlihatkan bahwa ketika *Google* ditetapkan sebagai *Permanent Establishment* atau BUT (Badan Usaha Tetap) yang bertempat di wilayah negara tersebut, penerimaan pajak dari *Google* meningkat secara signifikan dari 1,3 juta dollar menjadi 130 juta dollar.

Fakta dari Australia ini dapat menjadi pendorong bagi Indonesia dalam menerapkan kebijakan serupa. Selain itu, kita juga bisa melihat keberhasilan regulasi di beberapa negara di Eropa dan Australia yang menerapkan *Diverted Profit Tax* sejak tahun 2015 yang berkontribusi cukup besar dalam pendapatan negara. Dengan penghasilan yang sangat besar dari *Over the Top* asing tersebut, negara lain sudah menyadari bahwa tarif pajak yang diterapkan juga harus bersifat masif, dimana pemajakan dilakukan secara maksimal terhadap layanan *Over the Top* asing dengan tarif yang pantas atas penghasilan yang diterima.

Komparasi terkait pajak keuntungan yang dialihkan yang dikenal sebagai *Diverted Profit Tax* pada Negara Australia telah lebih dahulu menerapkan pajak keuntungan yang dialihkan terkait perusahaan *Over The Top* dan segala bentuk usaha Pemerintah Australia telah menangani perusahaan-perusahaan multinasional sejak tahun 2015. Negara Australia mengadaptasi Negara Inggris yang pertama kali mencetus peraturan *Diverted Profit Tax* di dunia pada tahun 2015. Australia memperkenalkan *Multinasional Anti-Avoidance*

---

<sup>11</sup> Diakses dari <http://www.indotelko.com/kanal?c=id&it=dilakukan-jika-ingin-pajak-ott>, pada 24 Januari 2017, pukul 00.54 WIB

Law (MAAL) dalam *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017*, Act No. 27 of 2017 yang sukses hingga sekarang yang secara luas meniru anggota pertama *Diverted Profit Tax* Inggris. MAAL dirancang untuk mengatasi erosi basis pajak Australia oleh entitas perusahaan multinasional seperti perusahaan *Over The Top* menggunakan pengaturan buatan atau dibuat-buat untuk menghindari kena pajak kehadiran di Australia yang mengalihkan keuntungan perusahaan ke yurisdiksi pajak rendah di Negara lain.

Dari pemaparan tersebut diatas penulis tertarik untuk mengambil topik mengenai **“Urgensi Pengaturan *Diverted Profit Tax* untuk Mencegah Pratik Penghindaran Pajak Layanan Penyedia Jasa *Over The Top*”** sebagai **tugas akhir** dimana ketentuan pelaksanaan pemungutan pajak tersebut perlu diatur lebih rinci. Adapun penelitian terdahulu dari sarjana hukum Universitas Katolik Parahyangan yang juga menganalisis terkait penyedia jasa *Over The Top* akan disebutkan dalam tabel penelitian sebagai berikut:

Nomor	Tahun Penelitian	Nama Peneliti dan Asal Instansi	Judul Penelitian	Rumusan Masalah
1.	2017	Bunga Dwi Lestari (Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan)	Analisis Terhadap Kedudukan Perpajakan Penyedia Layanan <i>Over The Top</i> Asing di Indonesia dikaitkan dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan	1. Apakah Pasal 2 ayat (5) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dapat dijadikan dasar untuk menetapkan penyedia layanan <i>Over The Top</i> asing sebagai bentuk usaha tetap di Indonesia? Apakah yang menjadi kriteria bagi penyedia



				<p>layanan <i>Over The Top</i> asing agar dapat dikategorikan sebagai bentuk usaha tetap?</p> <p>2. Apa Sajakah yang menjadi kendala dalam menetapkan server sebagai bentuk usaha tetap? Bagaimana cara menangani kendala tersebut?</p>
--	--	--	--	---

### 1.1 Tabel Penelitian Terdahulu

Dengan adanya tabel penelitian terdahulu diatas, dapat dilihat perbedaan dari penelitian yang dilakukan antara penulis dengan penulis terdahulu milik Bunga Dwi Lestari. Penulis terdahulu memiliki fokus mengenai pajak penghasilan atas transaksi elektronik yang terjadi di Indonesia, yang *server* nya dimiliki oleh perusahaan yang bersangkutan, dan transaksi elektronik yang terjadi di Indonesia, yang *server* nya bukan milik perusahaan yang bersangkutan, sedangkan fokus dari penulis sekarang membahas mengenai urgensi pengaturan *Diverted Profit Tax* untuk diadopsi di Indonesia sebagai pengendalian pemungutan pajak perusahaan penyedia layanan *Over The Top*.

## B. PERUMUSAN MASALAH

1. Bagaimana pengaturan yang ada tentang pengambilan pajak untuk penyedia jasa *Over The Top* berdasarkan undang-undang?
2. Apa faktor-faktor yang menjadi pendukung dan penghambat dibuat dan diberlakukannya *Diverted Profit Tax* bagi hukum positif Indonesia?

### C. TUJUAN PENELITIAN

Berdasarkan Rumusan Masalah diatas, dapat dilihat tujuan dari penelitian adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengidentifikasi, menemukan, dan menganalisis pengaturan yang sudah ada mengenai pengaturan *Diverted Profit Tax* terhadap penyedia jasa *Over The Top* di Indonesia berdasarkan Undang-undang.
2. Untuk mengidentifikasi, menemukan, dan menganalisis urgensi pengaturan *Diverted Profit Tax* terhadap penyedia jasa *Over The Top* di Indonesia ke depannya bagi hukum positif Indonesia.

### D. MANFAAT PENELITIAN

Penulisan hasil penelitian ini, diharapkan dapat berguna dan bermanfaat bagi penulis sendiri maupun pihak lain. Manfaat dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

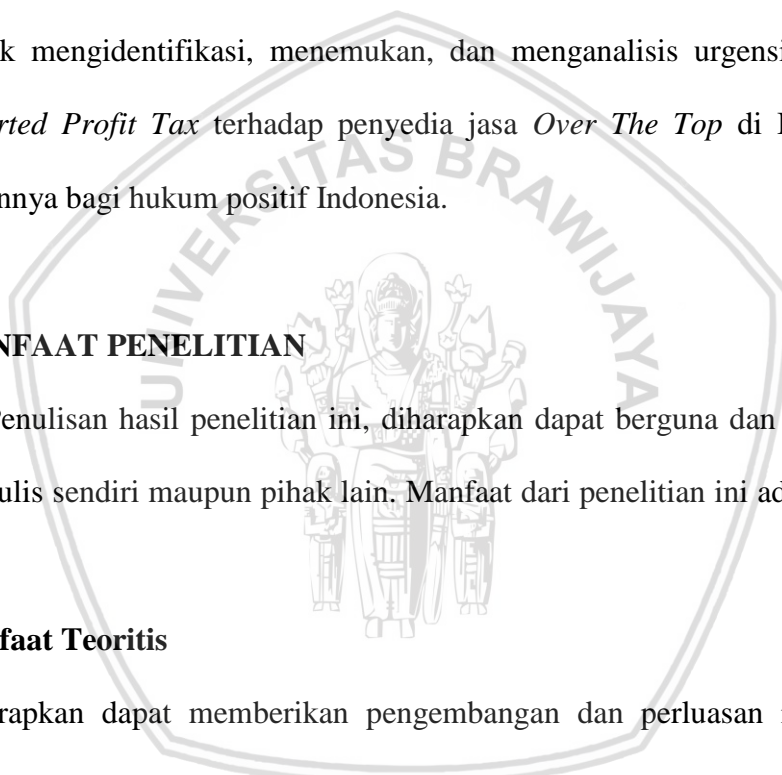
#### 1. Manfaat Teoritis

Diharapkan dapat memberikan pengembangan dan perluasan ilmu hukum khususnya perihal Hukum Pajak dalam pengembangan pengaturan pajak treaty di Indonesia.

#### 2. Manfaat Praktis

##### a. Bagi Pemerintah

Diharapkan penelitian ini dapat memberikan sumbangan pemikiran dalam menentukan kebijakan berkaitan dengan pengaturan pajak yang



memungkinkan membuat terjadinya tindakan penghindaran pajak terhadap pemasukan negara sehingga bisa dibuat produk hukum yang lebih lengkap dan lebih tegas untuk kedepannya.

b. Bagi Pengguna Internet dan Media Sosial

Diharapkan penelitian ini dapat menjadi sumber informasi dan pengetahuan baru terhadap pengguna internet dan aplikasi-aplikasi, berkaitan mengenai adanya pungutan pajak bagi penyedia jasa *Over The Top* sekaligus menghimbau supaya para pengguna dapat mencegah terjadinya masalah yang diteliti untuk kedepannya.

c. Bagi Akademisi

Dapat menambah wacana tentang pengaturan pajak di Indonesia

## E. SISTEMATIKA PENULISAN

Sistematika penulisan berguna untuk mempermudah pemahaman dalam pembahasan dengan memberikan gambaran yang jelas dan tidak menyimpang dari pokok permasalahan yang akan dibahas. Secara sistematis penulisan metode penelitian penulisan hukum adalah sebagai berikut :

### BAB I : PENDAHULUAN

Pada bab ini diuraikan mengenai Latar Belakang, kemudian dilanjutkan dengan Rumusan Masalah, Tujuan Penelitian, Manfaat Penelitian, dan Sistematika Penulisan.

### BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Dalam Bab II, diuraikan Urgensi Pengaturan *Diverted Profit Tax*, Tinjauan Umum tentang pajak (Pengertian Pajak, Subjek Pajak, Objek Pajak, Asas Pajak, Fungsi Pajak, Macam-macam Jenis Pajak, Syarat Memungut Pajak, Perpajakan Internasional, *Tax Treaty* atau Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda di Indonesia), Tinjauan Umum tentang Layanan *Over The Top* di Indonesia (Pengertian *Over The Top*, Penyedia *Over The Top*, Kewajiban *Over The Top*, Larangan *Over The Top*), Tinjauan Umum tentang Badan Usaha Tetap (BUT di Indonesia, Menurut *United Nations (OECD Model)*, Syarat BUT, BUT sebagai Subyek, Obyek BUT).

### BAB III : METODE PENELITIAN

Dalam Bab III, diuraikan atau menjelaskan mengenai tentang jenis dan pendekatan penelitian, jenis dan sumber bahan hukum, teknik memperoleh bahan hukum, teknik analisis bahan hukum dan serta definisi konseptual.

### BAB IV : HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam Bab IV berisi pembahasan mengenai hasil dari penelitian normatif yang memuat deskripsi hasil penelitian serta analisa secara kritis berdasarkan kajian pustaka yang sudah ditulis di Bab II, dan juga membahas rumusan masalah yang sudah ditulis di Bab I mengenai Pentingnya Pengaturan *Diverted Profit Tax* di Indonesia dan faktor-faktor yang menjadi pendukung dan

penghambat diberlakukannya pengaturan *Diverted Profit Tax* bagi hukum positif Indonesia.

## BAB V : PENUTUP

Bab ini akan menguraikan tentang kesimpulan yang diperoleh dari pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya serta saran-saran dari penulis sehubungan dengan permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini.





## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA

#### A. Urgensi Pengaturan *Diverted Profit Tax*

Urgensi jika dilihat dari bahasa Latin “*urgere*” yaitu (kata kerja) yang berarti mendorong. Jika dilihat dari bahasa Inggris bernama “*urgent*” (kata sifat) dan dalam Bahasa Indonesia “urgensi” (kata benda). Istilah urgensi merujuk pada sesuatu yang mendorong kita, yang memaksa kita untuk diselesaikan. Selain itu, urgensi adalah sesuatu yang mengharuskan atau sesuatu yang wajib untuk dilakukan, jadi disimpulkan urgensi merupakan suatu hal yang harus atau wajib dilakukan karena ada sesuatu alasan yang menganjurkan untuk melakukan sesuatu tersebut. Dengan demikian mengandaikan ada suatu masalah dan harus segera ditindaklanjuti.

Urgensi sering ditemukan terutama dapat dilihat dalam berbagai judul penelitian hukum. Secara umum kata “urgensi” dapat diartikan sebagai “pentingnya” tetapi, urgensi sendiri memiliki makna lebih dari itu. Urgensi memiliki arti sebagai suatu keharusan yang mendesak, hal yang sangat penting, maupun pentingnya suatu dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia.<sup>1</sup>

Kata urgensi sendiri dapat berarti berbagai makna tergantung bagaimana konteks kalimatnya, namun apabila suatu hal atau kondisi memiliki urgensi maka hal tersebut merupakan suatu kepentingan dan keharusan yang membutuhkan sebuah aksi juga tindakan yang cepat dalam menangani hal tersebut. Apabila kata urgensi dikaitkan dengan pajak maka dapat dimaknai

---

<sup>1</sup>Kamus Besar Bahasa Indonesia, **Urgensi (Online)**, <http://kbbi.web.id/urgensi>, (18 Februari 2017, pukul 22.15 WIB)



bahwa permasalahan perpajakan tersebut penting dan mendesak sehingga membutuhkan tindakan yang cepat dan juga tanggap untuk menanggulangnya.

Urgensi pengaturan mengenai *Diverted Profit Tax* yang dimaksud dalam penelitian ini ialah bahwa sistem pajak yang sudah diterapkan oleh beberapa Negara lain merupakan sistem yang seharusnya juga mulai diatur oleh Negara Indonesia sebagai alat untuk menanggulangi praktik penghindaran pajak oleh perusahaan penyedia jasa *Over The Top*. Alasan untuk mengedalikan penghindaran pajak oleh perusahaan jasa *Over The Top* begitu penting karena perusahaan tersebut merupakan komponen penting dalam penambahan pemasukan insentif perekonomian Negara dan juga menanggulangi pengalihan laba perusahaan lewat Negara dengan tarif pajak yang lebih rendah. Dengan demikian, pengaturan terhadap *Diverted Profit Tax* dapat dijadikan alat melindungi pengalihan dana keluar negara yang keadaannya sudah mendesak.

Pengaturan tersebut dapat dijadikan instrumen pemerintah dalam upaya penegakan hukum pajak. Menurut Satjipto Rahardjo, penegakan hukum adalah suatu proses untuk mewujudkan keinginan-keinginan hukum menjadi kenyataan. Yang disebut sebagai keinginan-keinginan hukum dalam hal ini tidak lain adalah pikiran-pikiran badan pembuat Undang-Undang yang dirumuskan dalam peraturan-peraturan hukum tersebut.<sup>2</sup> Dengan demikian, apabila kita membicarakan mengenai penegakan hukum, maka pada hakekatnya membicarakan mengenai penegakan ide-ide serta konsep-konsep yang bersifat abstrak. Dengan kata lain, penegakan hukum

---

<sup>2</sup> Satjipto Rahardjo, **Masalah Penegakan Hukum**, Sinar Baru, Bandung, 1983, hlm. 24

merupakan suatu usaha untuk mewujudkan ide-ide tersebut menjadi kenyataan. Proses mewujudkan ide-ide inilah yang merupakan hakikat dari penegakan hukum. Apabila sudah berbicara mengenai perwujudan ide-ide yang abstrak menjadi kenyataan, maka sebetulnya sudah memasuki bidang manajemen.<sup>3</sup>

Penegakan hukum pajak merupakan suatu hal yang mutlak harus dilakukan karena penegakan hukum pajak dapat diwujudkan tujuan hukum, berupa keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Tanpa penegakan hukum pajak, hukum pajak hanya sekedar tulisan dalam bentuk norma hukum pajak yang tidak memiliki arti dan makna di kalangan Wajib Pajak, pejabat pajak, dan hakim pengadilan pajak. Sebagaimana dinyatakan oleh Mertokusumo, dalam penegakan hukum ada 3 (tiga) unsur yang harus diperhatikan, yaitu:

- a. Unsur keadilan;
- b. Unsur kemanfaatan;
- c. Unsur kepastian hukum.

Penegakan hukum adalah proses dilakukannya upaya untuk tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman perilaku dalam lalu lintas atau hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Penegakan hukum dalam pemungutan pajak meliputi:

- a. Pemeriksaan

Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang

---

<sup>3</sup> *Ibid*, hlm. 15

dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan.<sup>4</sup>

b. Penyidikan

Penyidikan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti, yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi, serta menemukan tersangkanya. Penyidikan pajak dilakukan oleh pejabat pegawai negeri di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.<sup>5</sup> Penyidikan pajak dilakukan sebagai akibat tindak lanjut dari pemeriksaan bukti permulaan. Penyidikan merupakan proses kelanjutan dari hasil pemeriksaan yang mengindikasikan adanya bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Tindak pidana di bidang perpajakan meliputi perbuatan yang dilakukan oleh seseorang atau badan hukum yang diwakili oleh orang tertentu, memenuhi rumusan undang-undang, diancam dengan sanksi pidana,

---

<sup>4</sup> Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

<sup>5</sup> Thomas Sumarsan, **Perpajakan Indonesia: Konsep, Aplikasi, dan Kasus Pembahasan Berdasarkan Undang-Undang Terbaru**, Esiamedia, Bogor, 2009, hlm. 119.

melawan hukum, dilakukan di bidang perpajakan, dan dapat menimbulkan kerugian bagi pendapatan negara. (Pasal 44 UU Perpajakan)

c. Penagihan

Penagihan pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita sesuai dengan Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Tujuan penagihan pajak adalah agar Wajib Pajak atau penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak. Agar tujuan penagihan pajak tersebut tercapai, maka diperlukan serangkaian tindakan yang dapat diambil oleh Jurusita Pajak mulai dari tindakan penerbitan Surat Teguran atau sejenisnya, kemudian menyampaikan surat paksa, penyampaian surat perintah melakukan penyitaan dan pelaksanaan penyitaan, penjualan barang hasil penyitaan, sampai dengan tindakan pencegahan bepergian ke luar negeri dan penyanderaan.

Dari fakta dilapangan terlihat bahwa penekanan sanksi bagi beberapa perusahaan adalah pengenaan denda, karena pada intinya pajak ditarik

adalah untuk meningkatkan pendapatan negara. Sehingga jika ada wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dikenakan sanksi denda dan administrasi bukan penekanan pada pidana badan.

## **B. Kajian Umum tentang Pajak**

### **1. Pengertian Pajak**

Dasar hukum sekaligus sebagai sumber hukum pajak di Indonesia secara konstitusional di atur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Tahun Indonesia 1945 setelah amandamen menentukan

“Pajak dan penerimaan Negara yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara berdasarkan Undang Undang”

Penjelasan Pasal 23 UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 sebelum amandamen menjelaskan

“Betapa caranya rakyat sebagai bangsa akan hidup dan darimana didapatnya belanja buat hidup, harus ditetapkan oleh rakyat sendiri, karena itu juga cara hidupnya. Oleh karena penetapan belanja mengenai hak rakyat untuk menentukan nasibnya sendiri, maka segala tindakan yang menetapkan beban kepada rakyat seperti pajak, dan lain-lain harus dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat”.

Menurut H. Rochmat Soemitro, menulis konsep pembenaran pemungutan pajak menurut Pancasila, mengandung sifat kekeluargaan dan gotong royong, gotong royong adalah usaha yang dilakukan secara bersama, tanpa diberi imbalan yang ditujukan untuk kepentingan umum atau kepentingan bersama, seperti membuat jalan umum, menjaga keamanan lingkungan, dan sebagainya. Pajak adalah salah satu bentuk gotong royong yang tidak perlu disyaratkan, melainkan sudah hidup dalam masyarakat Indonesia, yang hanya perlu dikembangkan lebih lanjut. Kekeluargaan yang juga merupakan sifat Pancasila mengandung, arti bahwa setiap anggota

keluarga berdasarkan hakekat kekeluargaan mempunyai kewajiban untuk ikut membantu, mempertahankan, melangsungkan hidup keluarga, dan menjaga nama baik keluarga tanpamendapatkan suatu imbalan, melainkan hanya melakukan pengorbanan saja.<sup>6</sup> Sedangkan Soeparman Soemahamidjaja menulis bahwa Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum, perlu menghindari penggunaan istilah “paksaan” sehingga cukup mengatakan bahwa Pajak merupakan “iuran wajib” dan tidak perlu diberikan tambahan “yang dapat dipaksakan”, sementara mengenai kontra prestasi, justru untuk menyelenggarakan kontra prestasi itulah perlu dipungut pajak. Dalam hal ini pengeluaran-pengeluaran pemerintah bagi penyelenggaraan keamanan, kesejahteraan, kehakiman, pembangunan, dan hal-hal lainnya merupakan pemberian kontra prestasi bagi pembayar pajak selaku anggota masyarakat.<sup>7</sup>

Beberapa pengertian atau definisi tentang pajak yang diberikan para ahli untuk menjadi bahan perbandingan antara lain:<sup>8</sup>

- a. Menurut pendapat Rochmat Sumitro, Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Simon Nahak, **Politik Hukum Pidana Dalam Pemidanaan Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Di Indonesia**, Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya, Malang, 2013, hlm 159.

<sup>7</sup> Sri Pudyatmoko Y, **Pengantar Hukum Pajak Edisi Revisi**, Penerbit Andi, Jakarta, 2005, hlm. 2-3.

<sup>8</sup> *Ibid* hlm 21

<sup>9</sup> Agus Sambodo, **Pajak dalam Entitas Bisnis**, Penerbit Salemba Empat, 2010, hlm 9.



- b. Menurut Undang-Undang No 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya di sebut UU KUP), Pasal 1 ayat (1) :

“Pajak adalah Kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”

Pendapat para ahli hukum pajak tersebut menunjukkan bahwa Wajib Pajak sebagai Pembayar Pajak kepada negara tidak mendapatkan imbalan secara langsung karena uang yang dibayarkan adalah sebagai pendapatan/penerimaan negara untuk kesejahteraan rakyat Indonesia, maka diperlukan pembaharuan dalam Undang-Undang Perpajakan yang berorientasi pada pendapatan sebesar-besarnya bagi penerimaan negara.

Konsep ini digunakan dalam penelitian ini dengan tujuan untuk menjelaskan bahwa berdasarkan amanat Undang-Undang, negara mempunyai kewenangan mutlak untuk memungut pajak yang kepada warga negaranya baik sebagai subyek hukum perorangan maupun selaku sebuah korporasi, yang mana pajak tersebut nantinya akan digunakan untuk sebesar-besarnya meningkatkan kesejahteraan rakyat Indonesia.

Relevansi antara penggunaan konsep ini oleh negara dengan penelitian ini adalah untuk mengetahui bahwa negara mempunyai kewenangan untuk memungut pajak kepada setiap wajib pajak baik perseorangan maupun wajib pajak badan, dengan tujuan sebesar-besarnya untuk pembiayaan pembangunan demi terwujudnya kemakmuran negara Republik Indonesia.

## 2. Fungsi Pajak

Menurut Y. Sri Pudyatmoko dari ciri - ciri yang melekat pada pengertian pajak dari berbagai definisi terlihat 2 fungsi pajak yaitu<sup>10</sup>:

a. Fungsi *Budgeter*

Pajak adalah sumber pemasukan keuangan negara yang mengumpulkan dana atau uang ke kas negara untuk membiayai pembangunan nasional atau pengeluaran negara. Jadi bisa dikatakan, fungsi pajak merupakan sebagai sumber pendapatan negara yang memiliki tujuan agar posisi pengeluaran dan pendapatan mengalami keseimbangan.

b. Fungsi Regulasi

Salah satu fungsi pajak adalah sebagai alat untuk melaksanakan atau mengatur kebijakan negara dalam lapangan sosial dan ekonomi.<sup>11</sup>

Pada perkembangannya fungsi pajak tersebut dapat dikembangkan dan ditambah dua fungsi lagi yaitu fungsi demokrasi dan fungsi distribusi, yaitu:

a. Fungsi Demokrasi

Suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong royong, termasuk kegiatan pemerintah dan pembangunan demi keselamatan manusia.

b. Fungsi Distribusi

Suatu fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat.<sup>12</sup>

3. Sistem pemungutan pajak

---

<sup>10</sup> Yusdianto Prabowo, **Akuntansi Perpajakan edisi revisi**, Penerbit Grasindo, 2006, hlm 6

<sup>11</sup> *Ibid* hlm 3

<sup>12</sup> Rochmat Soemitro, **Asas dan Dasar Perpajakan**, Eresco, 2005, hlm 23.

Dalam sistem perpajakan dikenal *Self assesment system*, *official assesment system*, dan *Withholding Tax System*. Indonesia mempunyai beberapa sistem pemungutan pajak yang pernah dilaksanakan yaitu<sup>13</sup> :

- a. *Official assesment system*. Dimana wewenang pemungutan pajak pada fiskus. Utang pajak timbul kalau ada Surat Ketetapan Pajak(SKP), dilaksanakan sampai tahun 1967. Adapun Ciri-cirinya:

1. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang pada fiskus;
2. Wajib Pajak pasif;
3. Pajak timbul setelah dikeluarkannya surat ketetapan pajak oleh fiskus

- b. *Semi self assesment system*. Wewenang pemungutan ada pada Wajib Pajak dan fiskus. Pada awal tahun pajak Wajib Pajak menaksir dahulu beberapa pajak yang akan terutang untuk satu tahun pajak, kemudian mengangsurnya. Akhir tahun pajak, pajak terutang sesungguhnya ditentukan fiskus. Dilaksanakan di indonesia pada periode 1968 1983. Adapun ciri-cirinya:

1. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang pada Wajib Pajak sendiri,
2. Wajib Pajak aktif, mulai dari menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang,
3. Fiskus tidak ikut campur dan hanya mengawasi

- c. *Full self assesment system*. Wewenang sepenuhnya untuk menentukan besar pajak ada pada wajib pajak. Wajib pajak aktif menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Fiskus tidak

---

<sup>13</sup> Sri Kurnia Rahayu, **Perpajakan di Indonesia**, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2013, hlm 101.

campur tangan dalam penentuan besarnya pajak terutang selama Wajib Pajak tidak menyelahi peraturan yang berlaku. Dilaksanakan secara efektif pada tahun 1984 atas dasar perombakan perUndang-Undangan perpajakan pada tahun 1983.

- d. *With holding system*. Wewenang pemungutan ada pada pihak ketiga. Dilaksanakan secara efektif sejak 1984. Adapun ciri-cirinya memiliki wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang ada pada pihak ketiga, pihak selain fiskus dan Wajib Pajak.<sup>14</sup>

#### 4. Asas-Asas Perpajakan

Berdasarkan asas negara hukum Pancasila tersebut, maka lazimnya suatu pemungutan pajak itu harus dilandasi dengan asas-asas yang merupakan ukuran untuk menentukan adil tidaknya suatu pemungutan pajak. Menurut W.J. de Langen seorang ahli Pajak kebangsaan Belanda menyebutkan 7 asas pokok perpajakan adalah sebagai berikut:

- a. Asas Kesamaan, dalam arti bahwa seseorang dalam keadaan yang sama hendaknya dikenakan pajak yang sama. Tidak boleh ada diskriminasi dalam pemungutan pajak;
- b. Asas Daya Pikul, yaitu suatu asas yang menyatakan bahwa setiap Wajib Pajak hendaknya terkena beban pajak yang sama. Ini berarti bahwa orang yang pendapatannya tinggi dikenakan pajak yang tinggi, yang pendapatannya rendah dikenakan pajak yang rendah, dan pendapatannya di bawah *basic need* dibebaskan dari pajak;

---

<sup>14</sup> Adrian Sutedi, **Hukum Pajak dan Retribusi Daerah**, Ghalia Indonesia, Bogor, Mei 2008, hlm 33.

- c. Asas Keuntungan Istimewa, bahwa seseorang yang mendapatkan keuntungan istimewa hendaknya dikenakan pajak istimewa pula;
- d. Asas Manfaat, mengatakan bahwa pengenaan pajak oleh pemerintah didasarkan atas alasan bahwa masyarakat menerima manfaat barang-barang dan jasa yang diserahkan oleh pemerintah;
- e. Asas Kesejahteraan, yaitu suatu asas yang menyatakan bahwa dengan adanya tugas pemerintah yang pada satu pihak memberikan atau menyediakan barang-barang dan jasa bagi masyarakat dan pada pihak lain menarik pungutan-pungutan untuk membiayai kegiatan pemerintah tersebut, akan tetapi sebagai keseluruhan adalah meningkatkan kesejahteraan masyarakat;
- f. Asas Keringanan Beban, asas ini menyatakan bahwa meskipun pengenaan pungutan merupakan beban masyarakat atau perorangan dan betapapun tingginya kesadaran berwarga negara, akan tetapi hendaknya diusahakan bahwa beban tersebut sekecil-kecilnya;
- g. Asas Keseimbangan, asas ini menyatakan bahwa dalam melaksanakan berbagai asas tersebut yang mungkin saling bertentangan, akan tetapi hendaknya selalu diusahakan sebaik mungkin. Artinya tidak mengganggu perasaan hukum, perasaan keadilan dan kepastian hukum.<sup>15</sup>

## 5. Pajak Penghasilan

Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2015, Pajak Penghasilan Pasal 21 (PPh Pasal 21) adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan,

---

<sup>15</sup> Simon Nahak, *Op-Cit*, hlm 151

jasa, dan kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi subyek pajak dalam negeri. Dasar pengenaan dan pemotongan PPh Pasal 21 adalah sebagai berikut:

1. Penghasilan kena pajak yang berlaku bagi:
  - a. Pegawai tetap.
  - b. Penerima pensiun berkala.
  - c. Pegawai tidak tetap yang penghasilannya dibayar secara bulanan atau jumlah kumulatif penghasilan yang diterima dalam 1 (satu) bulan kalender telah melebihi Rp 3.000.000,00 (tiga juta rupiah).
  - d. Bukan pegawai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf c, yang menerima imbalan bersifat berkesinambungan.
2. Jumlah penghasilan yang melebihi Rp 300.000,00 (tiga ratus ribu rupiah) sehari, yang berlaku bagi pegawai tidak tetap atau tenaga kerja lepas yang menerima upah harian, upah mingguan, upah satuan atau upah borongan, sepanjang penghasilan kumulatif yang diterima dalam 1 (satu) bulan kalender telah melebihi Rp 3.000.000,00 (tiga juta rupiah).
3. 50% (lima puluh persen) dari jumlah penghasilan bruto yang berlaku bagi bukan pegawai sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak No. PER-32/PJ/2015 Pasal 3 huruf c yang menerima imbalan yang tidak bersifat berkesinambungan.



4. Jumlah penghasilan bruto yang berlaku bagi penerima penghasilan selain penerima penghasilan di atas.
5. Dasar Pengenaan dan Pemotongan PPh Pasal 26 adalah jumlah penghasilan bruto. Penerima penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21 dan/atau PPh Pasal 26 berdasarkan peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-32/PJ/2015

“Pasal 3 adalah orang pribadi yang merupakan:

- a. Pegawai;
- b. Penerima uang pesangon, pensiun atau uang manfaat pensiun, tunjangan hari tua, atau jaminan hari tua, termasuk ahli warisnya.
- c. Bukan pegawai yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan pemberian jasa, meliputi:
  1. Tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas, yang terdiri dari pengacara, akuntan, arsitek, dokter, konsultan, notaris, penilai dan aktuaris;
  2. Pemain musik, pembawa acara, penyanyi, pelawak, bintang film, bintang sinetron, bintang iklan, sutradara, kru film, foto model, peragawan/peragawati, pemain drama, penari, pemahat, pelukis dan seniman lainnya
  3. Olahragawan;
  4. Penasihat, pengajar, pelatih, penceramah, penyuluh, dan moderator;
  5. Pengarang, peneliti, dan penerjemah;
  6. Pemberi jasa dalam segala bidang termasuk teknik, komputer dan sistem aplikasinya, telekomunikasi, elektronika, fotografi, ekonomi, dan sosial serta pemberi jasa kepada suatu kepanitiaan;
  7. Agen iklan;
  8. Pengawas atau pengelola proyek;
  9. Pembawa pesanan atau menemukan langganan atau yang menjadi perantara;
  10. Petugas penjaja barang dagangan;
  11. Petugas dinas luar asuransi; dan/atau
  12. Distributor perusahaan multilevel marketing atau direct selling dan kegiatan sejenis lainnya.



- d. Anggota dewan komisaris atau dewan pengawas tidak merangkap sebagai Pegawai Tetap pada perusahaan yang sama;
- e. Mantan pegawai; dan/atau
- f. Peserta kegiatan yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan keikutsertaannya dalam suatu kegiatan, antara lain:
  - 1. Peserta perlombaan dalam segala bidang, antara lain perlombaan olah raga, seni, ketangkasan, ilmu pengetahuan, teknologi dan perlombaan lainnya;
  - 2. Peserta rapat, konferensi, sidang, pertemuan, atau kunjungan kerja;
  - 3. Peserta atau anggota dalam suatu kepanitiaan sebagai penyelenggara kegiatan tertentu;
  - 4. Peserta pendidikan dan pelatihan; atau
  - 5. Peserta kegiatan lainnya.”

#### 6. Perpajakan Internasional

Definisi pajak internasional dalam Undang-undang Pajak Penghasilan sampai detik ini belum ada. Sebelum memahami pengertian pajak internasional, maka terlebih dahulu penulis mengetahui kaedah hukum internasional, karena perpajakan merupakan bagian aturan negara nasional dan untuk menerapkan ke masyarakat internasional harus mengikuti hukum internasional yang berlaku antar Negara. Negara Indonesia merupakan subjek hukum internasional, karena telah mengikuti dan menandatangani Konvensi Wina. Konvensi Internasional memiliki kekuatan hukum yang mengikat antarnegara yang ikut menandatangani tersebut, hal ini karena:

- a. Hukum Internasional merupakan bagian dari hukum yang lebih tinggi dari pada hukum nasional, karena menyangkut kepentingan lebih banyak masyarakat internasional;
- b. Hukum Internasional merupakan kehendak negara itu sendiri pada hukum internasional, dan juga merupakan

kehendak bersama;

- c. Kenyataan sosial bahwa mengikatnya hukum itu mutlak untuk dapat terpenuhinya kebutuhan bangsa untuk hidup bermasyarakat.

Oleh karena itu, jika Negara Indonesia mengadakan *tax treaty* bukanlah semata-mata keinginan dari negara kita, namun juga karena ada asas timbal balik dan keinginan yang sama dari negara yang mengadakan perjanjian tersebut. Indonesia sebagai bagian dari dunia internasional tidak bisa menghindari pelaksanaan *tax treaty*, manakala masyarakat Indonesia telah berhubungan dan memperoleh penghasilan di negara lain tersebut. Atau Indonesia juga tidak dapat menerapkan perpajakan terhadap kedutaan karena terikat dengan Konvensi Internasional, meskipun belum mengadakan *tax treaty* asalkan ada asas timbal balik. Oleh karena itu hukum internasional, baik diatur secara khusus atau tidak, jika telah disepakati dalam dunia internasional mau tidak mau, Indonesia harus tunduk dan patuh akan hal tersebut, tidak terkecuali dalam hal perpajakan. Setelah memahami hukum internasional, maka diperlukan pemahaman berikutnya mengenai definisi Hukum Pajak Internasional. Menurut Rosendorff, hukum pajak internasional sebagai keseluruhan hukum pajak nasional dari semua negara yang ada di dunia.<sup>16</sup> Sedangkan menurut PJA Adriani, hukum pajak internasional ialah keseluruhan peraturan yang mengatur tata tertib hukum dan yang mengatur soal penyedotan daya beli itu di masing-masing negara. Pengertian hukum pajak internasional itu

---

<sup>16</sup> Prof Dr. Rachmat Soemitro, SH, **Hukum Pajak internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya**, cetakan I, Eresco, Bandung, 1977, hlm 5.

merupakan suatu pengertian yang lebih luas dari pada pengertian pajak ganda dan hukum pajak nasional itu termasuk di dalam hukum pajak internasional. Hukum pajak internasional merupakan suatu kesatuan hukum yang mengupas suatu persoalan yang diatur dalam Undang-undang nasional mengenai:

- a. Pengenaan pajak terhadap orang-orang luar negeri;
- b. Peraturan-peraturan nasional untuk menghindarkan pajak ganda;
- c. Traktat-traktat.<sup>17</sup>

Menurut Negara-negara Anglo Sakson, hukum pajak internasional dibagi sebagai berikut:

- a. Hukum pajak nasional mengatur hukum pajak luar negeri  
(*National External Tax Law*)

*National external Tax Law* merupakan bagian dari hukum pajak nasional yang memuat ketentuan-ketentuan mengenai pengenaan pajak yang mempunyai daya kerja sampai di luar batas-batas negara karena terdapat unsur-unsur asing, baik mengenai objeknya (sumber ada di luar negeri) maupun mengenai subjeknya (subjek ada di luar negeri).

- b. Hukum pajak luar negeri (*Foreign Tax Law*)

*Foreign Tax Law* merupakan keseluruhan perundang-undangan dan peraturan-peraturan pajak dari negara-negara yang ada di seluruh dunia.

- c. Hukum pajak internasional (*Internasional Tax Law*)

---

<sup>17</sup> *Ibid* hlm 6

*Internasional Tax Law* dibedakan dalam arti sempit dan arti luas. Hukum pajak internasional dalam arti sempit merupakan keseluruhan kaedah pajak yang berdasarkan hukum antar negara seperti traktat-traktat, konvensi, dan lain sebagainya, dan berdasarkan prinsip-prinsip hukum pajak yang telah lazim diterima baik oleh negara-negara di dunia, mempunyai tujuan mengatur soal perpajakan antara negara yang saling mempunyai kepentingan. Sedangkan hukum pajak internasional dalam arti luas adalah keseluruhan kaedah baik yang berdasarkan traktat-traktat, konvensi-konvensi, dan prinsip hukum pajak yang diterima baik oleh negara-negara di dunia, maupun kaedah-kaedah nasional yang mempunyai sebagai objeknya pengenaan pajak dalam mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, hal mana mungkin dapat menimbulkan bentrokan hukum antara dua negara atau lebih.<sup>18</sup>

Berdasarkan Pasal 32A Undang-Undang Pajak Penghasilan, pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pajak. Dalam penjelasannya, perjanjian ini dimaksudkan dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-spesialis*) yang mengatur hak-hak pengenaan pajak dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta

---

<sup>18</sup> *Ibid*, hlm 8

mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada Konvensi Internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara. Atas dasar tersebut maka Negara Indonesia mengakui Konvensi Wina tahun 1961 dan 1963, dan *tax treaty* berbagai negara. Menurut Rochmat Soemitro, dalam hukum pajak internasional mencakup juga perjanjian bilateral perpajakan yang disebut dengan istilah traktat antar negara untuk mengatur soal-soal perpajakan dan dalam mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subjeknya maupun mengenai objeknya.<sup>19</sup> Kekuasaan negara itu tidak hanya menciptakan UU Pasal 23 ayat 2 UUD 1945, namun kekuasaan ini juga tercermin dalam mana negara mempertahankan kedaulatan negara dimana tidak ada hukum internasional mana atau oleh siapa yang dapat membatasi wewenang ini.

Dari beberapa pendapat tersebut, dapat diuraikan tentang pengertian Pajak internasional. Pajak Internasional adalah kesepakatan perpajakan yang berlaku di antara negara yang mempunyai Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan pelaksanaannya dilakukan dengan niat baik sesuai dengan Konvensi Wina (*Pacta Sunservanda*). Dengan demikian peraturan perpajakan yang berlaku di Negara Indonesia terhadap badan atau orang asing menjadi tidak berlaku bilamana terdapat perjanjian bilateral tentang Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan negara asal atau penduduk asing tersebut.

#### 7. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

---

<sup>19</sup> *Ibid* hlm 9

Setiap negara di dunia memiliki kedaulatan penuh dalam mengenakan pajak menurut undang-undang domestik di negaranya. Dalam suatu transaksi internasional, tepatnya pada saat masing-masing negara mempertahankan aturan domestik negaranya, maka tidak dapat dihindari adanya kemungkinan pengenaan pajak berganda. Berawal dari fakta inilah maka diperlukan *tax treaty* atau Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Persetujuan penghindaran pajak berganda adalah perjanjian pajak antara dua negara secara bilateral. Persetujuan penghindaran pajak berganda ini mengatur mengenai pembagian hak pemajakan yang diterima atau diperoleh penduduk dari salah satu negara atau kedua Negara pada pihak persetujuan.<sup>20</sup>

Tujuannya diadakannya P3B adalah untuk menghindari adanya pemajakan berganda. Dari sebab itulah tidak terjadi pemajakan berganda atas penghasilan sama yang diterima atau diperoleh subyek yang sama. P3B membatasi hak pemajakan suatu negara untuk mengenakan pajak atas suatu penghasilan tersebut. Ketika masing-masing ketentuan domestik suatu negara sama-sama mengenakan pajak atas penghasilan yang sama maka berdasarkan P3B, hak masing-masing negara untuk mengenakan pajak atas suatu penghasilan tersebut dapat dihilangkan. Dengan kata lain ketika suatu negara mengadakan P3B maka Negara tersebut setuju untuk dibatasi haknya dalam mengenakan pajak berdasarkan pembatasan yang diatur dalam P3B.<sup>21</sup> *Tax treaty* bukanlah peraturan baru tentang pemungutan pajak, melainkan hanya pengaturan untuk mencegah timbulnya pajak berganda

---

<sup>20</sup> Anang Mury Kurniawan, **Pajak Internasional Beserta Contoh Aplikasinya**, Ghalia Indonesia, Bogor, 2012, hlm 31.

<sup>21</sup> *Ibid* hlm 33



dengan cara membatasi hak pemajakan dari negara sumber atas penghasilan yang diperoleh di wilayah yurisdiksinya. Tujuannya agar dapat mencegah timbulnya efek negatif dalam perdagangan internasional, di samping tujuan lain yaitu:

- a. Mencegah timbulnya penghindaran pajak (*tax avoidance*);
- b. Memberikan kepastian hukum;
- c. Pertukaran informasi;
- d. Penyelesaian sengketa didalam penerepan *tax treaty* dalam bentuk mutual agreement procedures;
- e. Non-diskriminasi;
- f. Bantuan dalam penagihan pajak.<sup>22</sup>

*Tax treaty* sudah distandarisasi berdasarkan model yang telah ditetapkan dan merupakan acuan oleh negara-negara dalam melakukan perundingan berkenaan dengan P3B. Model *tax treaty* terdiri dari:

- a. Model OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) yang menetapkan hak pemajakan diberikan lebih luas kepada negara domisili, dengan menggunakan kriteria tempat kedudukan (*a fixed place of business*) guna menentukan keberadaan bentuk usaha tetap (*BUT/Permanent Establishment*) melakukan kegiatan pemberian jasa selain jasa konstruksi. Dalam hal ini negara sumber melepaskan hak pemajakannya atas penghasilannya yang berasal dari wilayahnya sehubungan dengan kegiatan pemberian jasa di negara yang bersangkutan. Seperti

---

<sup>22</sup> Ahmad Rif'an, **Modul Short Course Perpajakan Brevet C**, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Yogyakarta, 2013, hlm 56.



diketahui negara-negara maju tersebut merupakan negara-negara pengekspor modal maupun jasa.

- b. Model UN (*United Nation*), yang menetapkan hak pemajakan diberikan lebih luas kepada negara sumber atas penghasilan yang bersumber di wilayahnya, dengan menambah satu kriteria lagi yaitu tes waktu guna menentukan keberadaan BUT sehubungan dengan kegiatan pemberian jasa di negara yang bersangkutan. Negara-negara berkembang pada umumnya adalah negara pengimpor modal dan jasa, sehingga negara-negara tersebut menjadi tempat sumber penghasilan. Bagi negara berkembang seperti Indonesia lebih cenderung menggunakan model *United Nation* (UN model-1980) yang dimodifikasi dengan ketentuan pajak penghasilan di Indonesia.<sup>23</sup>

Peranan *tax treaty* dalam mendorong investasi asing langsung masuk ke Indonesia terlihat dalam kajian BUT Perwakilan Dagang Asing sesuai dengan KMK No. 634/KMK.04/1994 jo. KEP 667/PJ./ 2001 jo. SE-2/PJ.03/2008 yang memberikan poin-poin penting yaitu:

- a. Penghasilan netto sebesar 1% dari nilai ekspor bruto
- b. Pajak penghasilan yang harus dilunasi sebesar 0,44% dari nilai ekspor bruto (negara yang belum memiliki *tax treaty*);

---

<sup>23</sup> *Ibid* hlm 63

- c. Pajak penghasilan yang harus dilunasi disesuaikan tarif *tax treaty* (negara mitra *tax treaty* atau P3B dengan Indonesia)

Pada dasarnya *tax treaty* dimaksudkan untuk mengatur pembagian hak pemajakan dari masing-masing negara yang terikat dengan persetujuan. Sebagai contoh pembagian hak pemajakan dari penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki BUT diatur sebagai berikut:

- a. Penghasilan dari keuntungan penjualan atau pengalihan harta tak gerak, hak pemajakan penuh ada pada negara dimana harta tak gerak tersebut berada;
- b. Penghasilan dari keuntungan penjualan atau pengalihan harta gerak, hak pemajakan penuh ada pada negara domisili;
- c. Penghasilan dari keuntungan penjualan atau pengalihan harta tak gerak maupun harta gerak yang dilakukan oleh BUT, hak pemajakan penuh ada pada Negara dimana BUT tersebut berada. Pembagian hak pemajakan ini berguna bagi investor asing ketika menanamkan modalnya pada BUT di Indonesia karena akan merasa aman dari pengenaan pajak berganda sebagaimana telah diatur dalam *tax treaty* masing-masing negara.<sup>24</sup>

#### **4. Kajian Pustaka tentang Penyedia Jasa *Over The Top***

##### **1. Pengertian *Over The Top***

Menurut Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi

---

<sup>24</sup> *Ibid* hlm 70

dan/atau Konten melalui Internet, yang dimaksud dengan layanan *Over the Top* adalah

“layanan aplikasi melalui internet dan/atau layanan konten melalui internet. Layanan Aplikasi melalui Internet adalah pemanfaatan jasa telekomunikasi melalui jaringan telekomunikasi berbasis protokol internet yang memungkinkan terjadinya layanan komunikasi dalam bentuk pesan singkat, panggilan suara, panggilan video, dan daring percakapan (*chatting*), transaksi finansial dan komersial, penyimpanan dan pengambilan data, permainan (*game*), jejaring dan media sosial, serta turunannya”<sup>25</sup>.

Disebutkan pula pada Surat Edaran Menteri Kominfo RI poin 5.1.2 bahwa:

“Layanan Konten Melalui Internet adalah penyediaan semua bentuk informasi digital yang terdiri dari tulisan, suara, gambar, animasi, musik, video, film, permainan (*game*) atau kombinasi dari sebagian dan/atau semuanya, termasuk dalam bentuk yang dialirkan (*streaming*) atau diunduh (*download*) dengan memanfaatkan jasa telekomunikasi melalui jaringan telekomunikasi berbasis protokol internet.”<sup>26</sup>

Menurut pakar ahli jaringan seluler, Khrisna Jayakar dari *Pennsylvania State University* dan Eun A park dari *Western State Colorado University* memberikan contoh aplikasi dan layanan yang termasuk kedalam *Over The Top*:

- a. Aplikasi untuk chatting atau instant messaging. Contohnya seperti *Whatsapp*, *Wechat*, dan *Facebook Messenger*.
- b. Layanan video streaming, seperti *blip*, *Netflix*, *Amazon Prime*, *vevo*, dan *hulu*.
- c. Layanan video *calling* dan video *chatting*. *Skype*, *Google Hangout*, dan *Facetime* merupakan contoh aplikasi dan layanan yang termasuk kedalam kategori ini.

<sup>25</sup> Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika R.I., No. 3 Tahun 2016, Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet, Angka 5.1.1.

<sup>26</sup> *Id.*, pada Angka 5.1.2

- d. Layanan video game streaming. Layanan jenis ini masih baru dan terus berkembang, dengan layanan *Twitch* sebagai contoh nyata.<sup>27</sup>

Secara Sederhana, *Over The Top* merujuk pada layanan yang digunakan dengan memanfaatkan jaringan dari *Internet Service Provider* yang biasanya digunakan pada telepon genggam.

## 2. Penyedia Jasa *Over The Top*

Dalam melakukan investasi langsung di Indonesia, perusahaan asing seperti penyedia jasa *Over The Top* dapat menjalankan usahanya melalui bentuk usaha di Indonesia. Hal ini di jelaskan pada Surat Edaran Menteri Kominfo RI poin 5.2 menyatakan bahwa

“Penyedia layanan *Over the Top* berbentuk perorangan Warga Negara Indonesia, atau badan usaha Indonesia yang berbadan hukum maupun tidak berbadan hukum”<sup>28</sup>

sebagaimana disebutkan pula pada poin 5.3, tertulis sebagai berikut:

“Selain penyedia Layanan *Over the Top* ketentuan sebagaimana disebut dalam pada angka 5.2, Layanan *Over the Top* dapat disediakan oleh perorangan atau badan usaha asing dengan ketentuan wajib mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia. Bentuk Usaha Tetap didirikan berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan”.<sup>29</sup>

Berdasarkan ketentuan tersebut, para penyedia layanan *Over the Top* asing harus mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di wilayah Indonesia.

## 3. Kewajiban Penyedia Jasa *Over The Top*

Penyedia Jasa OTT wajib menaati ketentuan yang berlaku di Indonesia.

Ketentuan tersebut yaitu:

---

<sup>27</sup> Diakses dari [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2418792](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2418792) pada 5 Februari 2017, pukul 22.13 WIB

<sup>28</sup> Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika R.I., No. 3 Tahun 2016, Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet, Angka 5.2

<sup>29</sup> *Id.*, pada Angka 5.3

- a. Menaati ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang larangan praktek monopoli dan persaingan usaha tidak sehat, perdagangan, perlindungan konsumen, hak atas kekayaan intelektual, penyiaran, perfilman, periklanan, pornografi, anti terorisme, perpajakan; dan ketentuan peraturan perundang-undangan terkait lainnya;
- b. Melakukan perlindungan data sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- c. Melakukan *filtering* konten sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- d. Melakukan mekanisme sensor sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- e. Menggunakan sistem pembayaran nasional (*national payment gateway*) yang berbadan hukum Indonesia;
- f. Menggunakan nomor protokol internet Indonesia;
- g. Memberikan jaminan akses untuk penyadapan informasi secara sah (*lawful interception*) dan pengambilan alat bukti bagi penyidikan atau penyelidikan perkara pidana oleh instansi yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- h. Mencantumkan informasi dan/atau petunjuk penggunaan layanan dalam bahasa Indonesia sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.<sup>30</sup>

#### 4. Larangan Penyedia *Jasa Over The Top*

---

<sup>30</sup> *Id.*, pada Angka 5.6

Sebuah layanan yang berada di bawah tanggung jawab editorial media penyedia layanan dan tujuan utamanya adalah penyediaan program untuk menginformasikan, menghibur atau mendidik, kepada masyarakat umum melalui komunikasi elektronik jaringan. Penyedia layanan *Over The Top* dilarang menyediakan layanan yang memiliki muatan:

- a. Bertentangan dengan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, serta mengancam keutuhan Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- b. Menimbulkan konflik atau pertentangan antarkelompok, antarsuku, antaragama, antar-ras, dan antargolongan (SARA), menistakan, melecehkan, dan/atau menodai nilai-nilai agama;
- c. Mendorong khalayak umum melakukan tindakan melawan hukum, kekerasan, penyalahgunaan narkoba, psikotropika, dan zat adiktif lainnya, merendahkan harkat dan martabat manusia, melanggar kesusilaan dan pornografi, perjudian, penghinaan, pemerasan atau ancaman, pencemaran nama baik, ucapan kebencian (*hate speech*), pelanggaran hak atas kekayaan intelektual;
- d. Bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.<sup>31</sup>

## 5. Kajian Pustaka tentang Bentuk Usaha Tetap

### 1. Bentuk Usaha Tetap di Indonesia

---

<sup>31</sup> *Id.*, pada Angka 5.3



Berkaitan dengan penyedia jasa *Over The Top* dan *Tax Treaty* kemudian munculah suatu model subjek pajak baru yang sering kita kenal dengan istilah Bentuk Usaha Tetap. Adanya Bentuk Usaha Tetap ini mempengaruhi Hak suatu negara untuk mengenakan pajak terhadap obyek yang di maksud. Dalam prakteknya, di negara Indonesia ternyata konsistensi secara hukum berkaitan dengan status personil bentuk usaha tetap yang diperlakukan sebagai subjek pajak luar negeri ini masih perlu kita kaji lagi. Kenyataan di atas kita lihat di dalam perjalanan Undang-undang Pajak kita dalam menentukan status BUT, Dalam Undang-undang No. 8 Tahun 1967 tentang perubahan dan penyempurnaan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Perseroan 1925 menempatkan BUT sebagai subjek pajak luar negeri, kemudian undang-undang No. 7 Tahun 1983 dalam pasal 2 ayat 3 (c) menempatkan BUT sebagai subjek pajak dalam negeri, di dalamnya menyebutkan:

yang menjadi subjek pajak dalam negeri adalah sebagai berikut :

“Bentuk usaha tetap yaitu bentuk usaha yang dipergunakan untuk menjalankan kegiatan usaha secara teratur di Indonesia, oleh badan atau perusahaan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat berupa tempat kedudukan manajemen, kantor cabang, kantor perwakilan, agen, gedung kantor, pabrik, bengkel, proyek konstruksi, pertambangan dan penggalian sumber alam, perikanan, tenaga ahli, pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai, atau oleh orang lain atau badan yang berkedudukan tidak bebas yang bertindak atas nama badan tau perusahaan yang tidak didirikan atau tidak berkedudukan di Indonesia dan perusahaan asuransi yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung resiko di Indonesia”.

Dengan demikian, pengertian bentuk usaha tetap sangatlah penting artinya karena pengertian tersebut dipakai sebagai ukuran untuk menentukan ada tidaknya bentuk usaha tetap di suatu negara, yang pada gilirannya menentukan berhak tidaknya negara yang bersangkutan



mengenakan pajak atas laba usaha yang diperoleh atau diterima dari negara itu oleh perusahaan yang berkedudukan di negara mitranya. Pengertian bentuk usaha tetap di dalam Perjanjian Perpajakan, tergantung kepada pengertian yang diberikan oleh masing-masing Perjanjian Perpajakan yang bersangkutan yang dapat berbeda dari satu perjanjian perpajakan ke perjanjian perpajakan lainnya. Pada umumnya, dalam perjanjian perpajakan bentuk usaha tetap (*Permanent Establishment*) diartikan sebagai suatu tempat tertentu di mana seluruh atau sebagian usaha perusahaan (luar negeri) dijalankan.

Pengertian BUT dalam Undang-undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 terdapat dalam pasal 2 ayat (5), yang memberi rumusan tentang apa yang dimaksud dengan bentuk usaha tetap, sebagai berikut:

- “(5) Bentuk Usaha Tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa:

... b. cabang perusahaan; ....”

Pengertian Bentuk Usaha Tetap berdasarkan *Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD) Model* dan *United Nations (UN) Model*. Pasal yang mengatur bentuk usaha tetap berdasarkan *United Nations Model* tersebut adalah seperti diuraikan di bawah ini.

#### Article 5

*Permanent establishment for the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*

Definisi dari Bentuk Usaha Tetap berdasar Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 yaitu pada Pasal 2 ayat (1) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPH) menyebutkan secara eksplisit bahwa BUT dijadikan sebagai Subjek Pajak.

Selanjutnya, berdasarkan Pasal 2 ayat (1a) dan penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-undang PPh, Subjek Pajak/Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, pemenuhan kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak badan dalam negeri sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPh dan Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan (Undang-undang KUP). Objek Pajak dari BUT Ketentuan Objek Pajak dalam Undang-undang PPh diatur dalam Pasal 4 sampai dengan Pasal 15. Dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-undang PPh diatur definisi penghasilan yang menjadi Objek Pajak sebagai berikut:

“(1) Yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun...”

Selanjutnya, dalam Pasal 5 Undang-undang PPh diatur secara khusus mengenai Objek Pajak bagi BUT. Adapun rumusan ketentuan Pasal 5 Undang-undang PPh adalah sebagai berikut:

“(1) Yang menjadi Obyek Pajak Bentuk Usaha Tetap adalah :

- a. penghasilan dari usaha atau kegiatan Bentuk Usaha Tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai;
  - b. penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh Bentuk Usaha Tetap di Indonesia;
  - c. penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara Bentuk Usaha Tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.
- (2) Biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan huruf c boleh dikurangkan dari penghasilan Bentuk Usaha Tetap.
- (3) Dalam menentukan besarnya laba suatu Bentuk Usaha Tetap :
- a. Biaya administrasi kantor pusat yang diperbolehkan untuk dibebankan adalah biaya yang berkaitan dengan usaha atau kegiatan Bentuk Usaha Tetap, yang besarnya ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak;
  - b. Pembayaran kepada kantor pusat yang tidak diperbolehkan dibebankan sebagai biaya adalah :
    - 1) Tarif atau imbalan lainnya sehubungan penggunaan harta, paten, atau hak-hak lainnya;
    - 2) imbalan sehubungan dengan jasa manajemen dan jasa lainnya;
    - 3) bunga, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan;
  - c. Pembayaran sebagaimana tersebut pada huruf b yang diterima atau diperoleh dari kantor pusat tidak dianggap sebagai Obyek Pajak, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan.”

Adapun ketentuan cara menghitung Penghasilan Kena Pajak bagi

BUT dalam Undang-undang PPh diatur dalam Pasal 16 ayat (3).

Rumusan ketentuan Pasal 16 ayat (3) Undang-undang PPh tersebut

adalah sebagai berikut:

“(3) Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dalam suatu tahun pajak dihitung dengan cara mengurangkan dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) dengan memerhatikan ketentuan dalam Pasal 4 ayat (1) dengan pengurangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (2) dan

ayat (3), Pasal 6 ayat (1) dan ayat (2), serta Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf e, dan huruf g.”

Dalam rangka penghindaran pajak berganda, keberadaan suatu BUT sangat diperlukan sebagai kriteria untuk menentukan apakah Indonesia sebagai negara sumber memiliki hak untuk memajaki penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh penduduk dari negara *treaty partner*. Namun kriteria tersebut tidak berlaku apabila penerima penghasilan berasal dari negara *non treaty partner*.



## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### A. Jenis Penelitian

Penelitian pada hakikatnya adalah suatu kegiatan untuk memperoleh kebenaran mengenai suatu masalah dengan menggunakan metode ilmiah. Dorongan utama untuk mengadakan penelitian ialah insting ingin tahu yang ada pada setiap manusia<sup>1</sup>. Terkadang, kita dibingungkan dengan beberapa istilah yang dimaksudkan untuk menunjukan jenis penelitian. Jenis-jenis penelitian dapat diklasifikasikan berdasarkan: (1) aplikasi, (2) maksud, (3) jenis informasi yang dicari<sup>2</sup>.

Jenis penelitian dalam penelitian mengenai urgensi pengaturan penetapan *diverted profit tax* untuk mencegah praktik penghindaran pajak layanan penyedia jasa *Over The Top* ini akan menggunakan metode penelitian yang bersifat yuridis normatif.

Metode penelitian hukum normatif adalah suatu prosedur penelitian ilmiah untuk menemukan kebenaran berdasarkan logika keilmuan hukum dari sisi normatifnya<sup>3</sup>. Penelitian normatif adalah telaah yang dilaksanakan untuk memecahkan masalah hukum secara normatif yang pada dasarnya bertumpu pada penelaah kritis dan mendalam

---

<sup>1</sup> Prof. H. Moh. Kasiram, **Metodologi Penelitian**, UIN-Maliki Press, Malang, 2010, hlm 4.

<sup>2</sup> Ronny Kountur, **Metode Penelitian Untuk Penulisan Skripsi dan Tesis**, PPM, Jakarta, 2004, hlm 103-104.

<sup>3</sup> Johny Ibrahim, **Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif**, Bayumedia Publishing, Malang, 2006, hlm 57.

terhadap bahan-bahan pustaka dan dokumen-dokumen hukum yang relevan dengan permasalahan hukum yang dikaji<sup>4</sup>.

Dalam jenis penelitian yuridis normatif, kajian-kajian yang akan dibahas dan dikaji akan berdasarkan pada analisa bahan-bahan tertulis. Penelitian yuridis normatif membahas doktrin-doktrin atau asas-asas dalam ilmu hukum<sup>5</sup>. Selain itu, dalam penelitian hukum yuridis normatif ini, hukum dikonsepsikan sebagai kaidah atau norma yang merupakan patokan berperilaku manusia yang dianggap pantas<sup>6</sup>.

Dengan penelitian secara yuridis normatif ini, penelitian yang dilakukan akan lebih mengupas dari peraturan yang mengatur, ilmu-ilmu hukum, dan bahan-bahan hukum tertulis lainnya untuk mengetahui bagaimana pengaturan yang ada tentang pengambilan pajak untuk penyedia jasa *Over The Top* yang diangkat sebagai permasalahan.

## B. Pendekatan Penelitian

Terdapat beberapa pendekatan dalam suatu penelitian hukum. Sehubungan dengan jenis penelitian yang bersifat yuridis normatif, maka pendekatan penelitian yang digunakan adalah:

### 1. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*)

Merupakan pendekatan dengan cara menganalisa peraturan perundang-undangan yang telah ada yang berhubungan dengan judul dari penelitian yaitu mengenai pengaturan

---

<sup>4</sup> Program Sarjana Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, **Pedoman Penulisan Karya Ilmiah (Skripsi, Legal Memorandum, Artikel Ilmiah & Makalah)**, Universitas Brawijaya, Malang, 2014, hlm 4.

<sup>5</sup> Zainuddin Ali, **Metode Penelitian Hukum**, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm 24.

<sup>6</sup> Amiruddin dan Zainal Asikin, **Pengantar Metode Penelitian Hukum**, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004, hlm 118.



*diverted profit tax* untuk mencegah Pratik penghindaran pajak layanan *Over The Top*.

## 2. Pendekatan konsep (*conceptual approach*)

Pendekatan konsep (*conceptual approach*) diawali dengan pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin oleh para ahli hukum yang berkembang dalam ilmu hukum. Dengan mempelajari hal-hal tersebut, akan ditemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum dan asas-asas hukum yang relevan dengan permasalahan yang diteliti, serta dengan pendekatan konsep itu pula dapat dibuat argumentasi hukum dalam menjawab permasalahan hukum yang diajukan.<sup>7</sup>

## 3. Pendekatan Perbandingan (*comparative approach*)

Pendekatan perbandingan dilakukan dengan mengadakan studi perbandingan hukum yang dalam kegiatannya untuk membandingkan hukum suatu negara dengan hukum negara lain atau hukum dari suatu waktu tertentu dengan hukum dari waktu yang lain. Menurut Gutteridge, perbandingan hukum merupakan suatu metode studi dan penelitian hukum. Gutteridge membedakan antara perbandingan hukum yang bersifat deskriptif yang tujuan utamanya adalah untuk mendapatkan informasi dan perbandingan hukum terapan yang mempunyai sasaran tertentu, misalnya keinginan untuk

---

<sup>7</sup> Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, **Dualisme Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris**, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2013, hlm. 187.

menciptakan keseragaman Hukum Dagang. Dalam hal ini penulis melakukan pendekatan dengan memahami dari prinsip-prinsip hukum yang ada di Indonesia dan Australia, kedudukan Undang-Undang dan kekuatan hukumnya sebagai perbandingan hukum di Indonesia telah menggunakan Surat Edaran terhadap penyedia jasa *Over The Top* sedangkan di Australia sudah diatur pada *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017* dan diperjelas pada aturan penjelasnya.

### C. Jenis dan Sumber Bahan Hukum

Pada penelitian ini, penulis membagi jenis penelitian hukum menjadi 3 (tiga) bagian bahan hukum, yaitu:

#### 1. Bahan Hukum Primer

Merupakan data yang diperoleh dari sumber pertama<sup>8</sup>. Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang mempunyai otoritas. Bahan Hukum Primer yang digunakan adalah:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133) tentang Pajak Penghasilan;
- 3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun

---

<sup>8</sup> Soerjono Soekanto, **Pengantar Penelitian Hukum**, UI-Press, Jakarta, 2007, Hlm 12.

2009 Nomor 62) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

4) Surat Edaran Menteri Kominfo No 3 Tahun 2016 tentang penyediaan layanan aplikasi dan/atau konten melalui internet (*Over The Top*);

5) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ/2017 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap bagi Subjek Pajak Luar Negeri yang Menyediakan Layanan Aplikasi dan/atau Layanan Konten melalui Internet;

6) *Income Tax Assessment Act 1997*

7) *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017* Act No. 27 of 2017.

## 2. Bahan Hukum Sekunder

Merupakan data yang mencakup dokumen-dokumen resmi, buku-buku, hasil penelitian yang berupa laporan, buku harian, dan sebagainya<sup>9</sup>.

Bahan hukum sekunder merupakan bahan hukum yang dapat memberikan penjelasan lebih perihal bahan hukum primer.

Bahan hukum sekunder tersebut dapat diperoleh dari:

- 1) Penjelasan Undang-Undang terkait
- 2) Buku ataupun literatur yang terkait dengan Pajak, *Diverted Profit Tax*, *Over The Top*, dan media sosial

---

<sup>9</sup> *Ibid.*

- 3) Pendapat para ahli,
- 4) Artikel berupa media cetak maupun elektronik yang berhubungan dengan penelitian terkait.

### 3. Bahan Hukum Tersier

Merupakan bahan-bahan bisa digunakan untuk melengkapi informasi maupun memberikan petunjuk dan penjelasan terhadap bahan hukum primer, seperti Kamus Hukum, Kamus Besar Bahasa Indonesia, Kamus Bahasa Inggris.

Sedangkan, sumber bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini, diperoleh dari:

1. Perpustakaan Pusat, Universitas Brawijaya, Malang.
2. Pusat Dokumentasi dan Informasi Hukum (PDIH) Fakultas Hukum, Universitas Brawijaya.
3. Perpustakaan Kota Malang.
4. Media Internet.

### D. Teknik Penelusuran Bahan Hukum

Berdasarkan metode pendekatan yang digunakan, maka peneliti memilih teknik penelusuran bahan hukum secara studi kepustakaan (*Library Research*). Dengan teknik studi kepustakaan ini, peneliti melakukan penelusuran bahan hukum mencari, mengumpulkan, mempelajari, memahami dan mengutip dari buku atau literatur, peraturan perundang-undangan, penelitian terdahulu, artikel berupa media cetak maupun elektronik, pendapat para ahli, serta penelusuran menggunakan media internet guna menemukan hal-hal yang berhubungan dengan masalah yang

diteliti yaitu pengaturan *diverted profit tax* untuk mencegah Pratik penghindaran pajak layanan *over the top*.

#### **E. Teknik Analisis Bahan Hukum**

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian hukum secara normatif ini menggunakan teknik jenis interpretasi yang peneliti gunakan ialah interpretasi sosiologis yang merupakan bentuk penafsiran secara hukum untuk mengetahui tujuan adanya berbagai peraturan perundang-undangan dan bahan hukum tersebut<sup>10</sup>, yang menjadi bahan hukum peneliti dalam penelitian hukum ini dan interpretasi gramatikal yaitu dengan mencari, mengumpulkan dan menelusuri dan menginterpretasi kata-kata dalam bahan-bahan hukum seperti peraturan dan pasal untuk menjawab permasalahan yang diangkat. Lalu dengan mencari, mengumpulkan, menelusuri data dan informasi, argumen dan pendapat maupun hal-hal lainnya yang berhubungan dengan penelitian yang bisa membantu dan mempermudah peneliti untuk menjawab permasalahan yang diangkat oleh peneliti.

Dengan penelusuran dari data dan informasi yang diperoleh dari bahan hukum yang dipelajari maka penulis pada akhirnya akan mendapatkan suatu jawaban dari permasalahan yang sedang diteliti, berdasarkan informasi yang didapatkan dari bahan-bahan yang disediakan.

#### **F. Definisi Konseptual**

Definisi konseptual adalah mendefinisikan suatu konsep dengan kosntruk yang lainnya dalam artian definisi konseptual ini bersifat hipotekal dan tidak dapat di observasi. Hal ini dikarenakan definisi konseptual merupakan suatu konsep yang di definisikan dengan referensi konsep yang

---

<sup>10</sup> Peter Mahmud Marzuki, **Penelitian Hukum**, *Op. Cit.*, hlm. 152.

lain.<sup>11</sup> Berikut merupakan definisi konseptual untuk mempermudah dan sebagai batasan dalam memahami elemen penting dalam penelitian ini.

1. *Diverted Profit Tax*

Dalam perkembangan sejarah, pertama kali pencetus konsep *Diverted Profit Tax* adalah di Negara Inggris oleh Kanselir George Osborne dalam pernyataannya pada musim dingin tahun 2014 yang merupakan *Tax on profits generated in the UK by multinationals and then put into accounts outside the United Kingdom* atau yang berarti pajak atas keuntungan yang dihasilkan di Inggris oleh perusahaan multinasional dan kemudian dimasukkan ke dalam rekening di luar Inggris yang bertujuan melawan penggunaan teknik perencanaan pajak yang digunakan oleh perusahaan multinasional untuk mengalihkan keuntungan dari Inggris ke yurisdiksi pajak rendah.

2. *Over The Top*

Terlepas dari kenyataan bahwa tidak ada definisi yang diterima secara luas, konten *Over The Top* biasanya menjelaskan penyampaian layanan video dan audio *broadband* tanpa operator sistem multipel terlibat dalam kontrol atau distribusi konten. *Over The Top* dimulai dari program *streaming video online* atau video. Sampai saat ini, layanan ini telah diperluas ke layanan lain seperti layanan pesan instan dengan menggunakan aplikasi *smartphone*. Penyedia *Over The Top* bukan pemilik konten tapi juga operator

---

<sup>11</sup> Diakses dari <https://www.scribd.com/doc/10712476/BAB-2-Konsep-Dan-Variabel>, pada tanggal 18 Februari 2017, pukul 14.58 WIB



jaringan. Pada saat yang sama, mereka independen dan terpisah dari operator jaringan. Dalam beberapa tahun terakhir, layanan *Over The Top* telah memasuki bidang konten dengan kecepatan yang agak cepat dan bersaing dengan pemain tradisional dalam banyak hal.

Aplikasi dan layanan yang termasuk kedalam *Over The Top* adalah:

1. Aplikasi untuk chatting atau instant messaging. Contohnya seperti Whatsapp, Wechat, dan Facebook Messenger.
  2. Layanan video streaming, seperti blip, Netflix, Amazon Prime, vevo, dan hulu.
  3. Layanan video calling dan video chatting. Skype, Google Hangout, dan Facetime merupakan contoh aplikasi dan layanan yang termasuk kedalam kategori ini.
  4. Layanan video game streaming. Layanan jenis ini masih baru dan terus berkembang, dengan layanan Twitch sebagai contoh nyata.
3. Badan Usaha Tetap

Bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan atau badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

## BAB IV

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### A. Urgensi Pengaturan *Diverted Profit Tax* di Indonesia Terkait Pratik Penghindaran Pajak Layanan Penyedia Jasa *Over The Top*

##### 1. Kegiatan Layanan Penyedia Jasa *Over The Top* di Indonesia

Di Indonesia, terdapat banyak penyedia layanan *Over the Top* yang merupakan perusahaan asing, empat terbesar di antaranya yakni *Facebook*, *Twitter*, *Google* dan *Yahoo*. Merebaknya bisnis dalam jaringan (*online*) tak hanya menciptakan peluang usaha, tetapi juga memunculkan masalah baru di berbagai negara. Pasalnya, rata-rata penghasilan yang didapat perusahaan digital multinasional dialihkan dan hanya terpusat di segelintir negara suaka pajak (*tax haven*). Dengan memanfaatkan celah dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*, banyak OTT yang sukses menghindar dari pungutan pajak tinggi secara legal.

*Google*, misalnya, raksasa teknologi asal Amerika Serikat itu kini tengah menjadi buruan otoritas pajak di banyak negara, terutama Eropa dan Asia. Pada 2014, Bloomberg mengabarkan *Google* berhasil menghemat pajak sebesar US\$2,4 miliar dengan cara memindahkan seluruh pendapatannya di dunia yang mencapai kisaran US\$12 miliar ke rekening perusahaan cangkangnya di Bermuda.

Skema tersebut dikenal dengan sebutan *Double Irish With a Dutch Sandwich*. Melalui skema tersebut, *Google* meminimalkan tagihan pajaknya dengan membentuk sejumlah perusahaan fasilitator di Irlandia dan Belanda. Di Irlandia, *Google* mendirikan dua perusahaan. Satu bertindak sebagai

penampung pendapatan dan satu lagi sebagai pemegang hak atas paten dan properti *Google*. Namun, transfer pendapatan atas royalti tidak langsung dilakukan oleh kedua perusahaan tersebut, melainkan ditransfer dahulu ke perusahaan afiliasi lainnya di Belanda yaitu *Google Netherlands Holding B.V.* kemudian diteruskan ke perusahaan pemegang hak paten *Google*. Meski tercatat di Irlandia, tetapi perusahaan pemegang hak paten *Google* sebenarnya berkantor pusat di Bermuda, kawasan suaka pajak yang membebaskan pajak pemasukan atau nol persen. Alhasil, *Google* terhindar dari pajak penghasilan (*withholding tax*) yang berlaku di Irlandia sebesar 12 persen maupun pajak penghasilan di negara asalnya yang mencapai 35 persen.

Di Asia Pasifik, *Google* memusatkan operasional bisnisnya di Singapura melalui *Google Inc.* Semua pendapatan yang dihasilkan dari transaksi di seluruh kawasan diserap sepenuhnya ke rekening penampung di Negeri Merlion, yang menawarkan pajak super murah. Cerdik memang, tetapi celah-celah *tax treaty* yang dipakai *Google* tidak melanggar hukum. Fenomena ini yang kemudian membuat gerah banyak Negara, seperti Inggris, Irlandia, India, dan bahkan Indonesia. Otoritas pajak di hampir setiap negara dipaksa putar otak untuk bisa memajaki *Google*. Di sisi lain, mereka tersandera oleh *tax treaty*.

Sejak masuknya perusahaan *Over the Top* asing ke dalam negeri, penerimaan yang didapatkan oleh perusahaan dan pemerintah tidak berbanding lurus, dimana setiap pendapatan dari usaha yang dilakukannya tidak dipungut pajak atas badan sesuai dengan BUT yang telah terdaftar. Walaupun sebagian besar *Over the Top* asing yang telah terdaftar sebagai

wajib pajak ataupun BUT yang telah terdaftar, perusahaan tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya. Keadaan ini menyebabkan begitu banyak pendapatan pajak yang seharusnya dapat diterima oleh negara, namun hangus karena perusahaan *Over the Top* asing tersebut hanya membayarkan pajak penghasilan atas karyawan yang menempatkan kantornya di Indonesia. Hal ini terjadi karena perusahaan *Over the Top* mengalihkan keuntungan dan laba khususnya pendapatan terbesarnya yaitu iklan melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah.

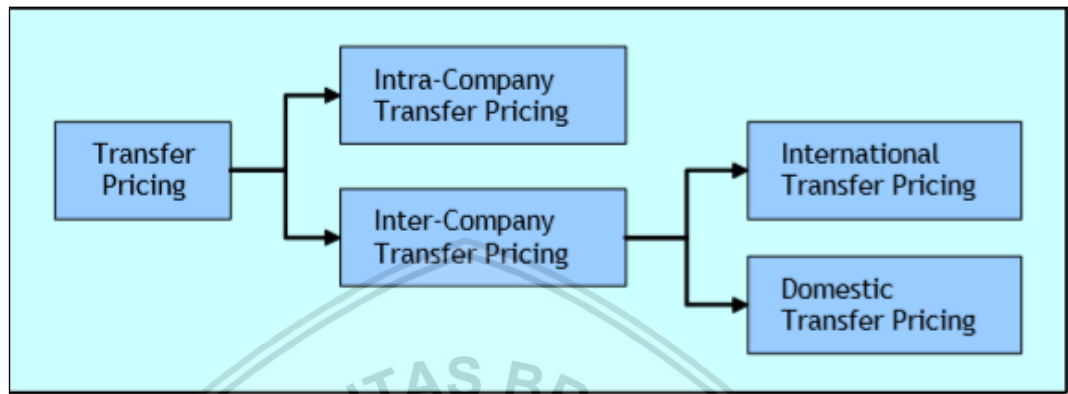
Perusahaan-perusahaan multinasional dalam hal ini penyedia *layanan Over The Top* menggunakan praktik *transfer pricing* untuk meminimalkan pembayaran pajak mereka. Caranya tidak gampang. Akan tetapi, dengan memanfaatkan celah-celah peraturan yang ada, mereka dapat memindahkan keuntungan di Inggris ke luar negeri dengan tarif pajak yang jauh lebih rendah. Walaupun terlihat legal tetapi cara-cara seperti ini dianggap sebagai cara yang amoral. Hal yang sama juga terjadi di negara-negara lain termasuk di Amerika Serikat. Saat ini Amazon sedang berhadapan dengan pihak otoritas pajak Amerika Serikat (IRS) juga untuk kasus *transfer pricing* dengan nilai \$234 juta.<sup>1</sup>

*Transfer pricing* adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, ataupun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. Terdapat dua kelompok transaksi dalam *transfer pricing*, yaitu *intra-company* dan *inter-company transfer pricing*. *Intra-company transfer pricing* merupakan

---

<sup>1</sup> Diakses dari [http://articles.chicagotribune.com/2013-01-15/business/sns-rt-us-usa-tax-amazonbre90e0qy20130115\\_1\\_amazon-fights-tax-court-tax-estimate](http://articles.chicagotribune.com/2013-01-15/business/sns-rt-us-usa-tax-amazonbre90e0qy20130115_1_amazon-fights-tax-court-tax-estimate), pada tanggal 23 juli 2017, pukul 19.43 WIB

*transfer pricing* antardivisi dalam satu perusahaan. Sedangkan *intercompany transfer pricing* merupakan *transfer pricing* antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksinya sendiri bisa dilakukan dalam satu negara (*domestic transfer pricing*), maupun dengan negara yang



Gambar 4.1 Skema Pengelompokan *Transfer Pricing*  
(Sumber : Screen Capture, bahan hukum tersier, diolah, 2017)

Sering sekali istilah *transfer pricing* dikonotasikan dengan sesuatu yang tidak baik (sering disebut *abuse of transfer pricing*), yaitu suatu pengalihan penghasilan dari suatu perusahaan dalam suatu negara dengan tarif pajak yang lebih tinggi ke perusahaan lain dalam satu grup di negara dengan tarif pajak yang lebih rendah sehingga mengurangi total beban pajak grup perusahaan tersebut. Mengistilahkan *transfer pricing manipulation* dengan suatu kegiatan untuk memperbesar biaya atau merendahkan tagihan yang bertujuan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Manipulasi harga yang dapat dilakukan dengan transfer pricing antara lain manipulasi pada:

- a) Harga penjualan;
- b) Harga pembelian;
- c) Alokasi biaya administrasi dan umum atau pun pada biaya *overhead*;

- d) Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*);
- e) Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik, dan imbalan atas jasa lainnya;
- f) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
- g) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (seperti: *dummy company*, *letter box company* atau *reinvoicing center*).<sup>2</sup>

*Abuse of transfer pricing* ternyata tidak hanya bisa dilakukan ke negara yang mempunyai tarif pajak yang lebih rendah (*tax heaven countries*). Tetapi *abuse of transfer pricing* juga dapat dilakukan ke perusahaan dalam satu grup di negara yang lebih tinggi tarif pajaknya sepanjang perusahaan di negara tersebut sedang mengalami kerugian atau terdapat banyak perpajakan yang bisa dimanfaatkan di negara tersebut. Dari contoh-contoh sederhana di atas, terlihat bahwa *abuse of transfer pricing* hanya dapat dilakukan oleh perusahaan multinasional yang mempunyai anak-anak perusahaan di berbagai negara (*international transfer pricing*). Sedangkan *domestic transfer pricing* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap potensi penerimaan pajak pada negara tersebut karena pengurangan laba/penghasilan di satu perusahaan akan mengakibatkan penambahan laba/penghasilan di

---

<sup>2</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, **Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan**, Danny Darussalam Tax Center, Jakarta, 2008, hlm 48



perusahaan lainnya sehingga hasilnya akan sama ke penerimaan pajak. Walaupun *domestic transfer pricing* masih dapat digunakan untuk mengalihkan laba dari suatu perusahaan ke perusahaan lain yang masih berhak menikmati kompensasi kerugian. Penjelasan di atas menunjukkan bahwa *abuse of transfer pricing* sangat berpotensi menyebabkan risiko berkurangnya pendapatan negara dari sisi penerimaan pajak. Rumor menyebutkan bahwa potensi jumlah penerimaan pajak yang hilang akibat praktik *abuse of transfer pricing* mencapai Rp1.300 triliun/tahun<sup>3</sup>. Jumlah yang sangat mencengangkan karena jumlah tersebut mencapai sekitar 114% dari target penerimaan pajak tahun 2013. Pemerintah Indonesia sendiri mulai memperhatikan praktik *transfer pricing* pada tahun 1993, itu pun hanya diatur secara singkat melalui SE-04/PJ.7/1993 yang kemudian disusul dengan KMK-650/KMK.04/1994 tentang daftar *tax haven* countries. Setelah itu baru pada tahun 2009 (setelah 16 tahun), Indonesia lebih serius memperhatikan praktik *transfer pricing* melalui UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Selain itu, Pemerintah Indonesia melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) belakangan mulai mengusik ketentraman bisnis *Google* di Indonesia. Menurut hitungan kasarnya, *Google* mengutang pajak sekitar Rp5,2 triliun selama lima tahun terakhir. DJP tegas menagih pajak ke *Google*, sebaliknya yang ditagih berkeras telah mengikuti ketentuan perpajakan di Indonesia. Ekspansi bisnis *Google* di Indonesia sebenarnya telah berlangsung sejak 2011 dengan mendirikan entitas afiliasi di Jakarta dengan nama PT *Google*

Indonesia. Namun, status dan aktivitasnya tidak dapat dikategorikan sebagai Bentuk Usaha Tetap (BUT). Status ini yang menjadi dasar Google untuk berkelit dari tuduhan menghindari pajak. DJP tidak punya alat khusus untuk memaksa Google membayar pajak yang disebutnya sebagai tunggakan. Berbekal *tax treaty*, Google selalu dapat berkelit dari kejaran otoritas pajak di berbagai negara, tak hanya di Indonesia. Kalaupun diperkarakan ke pengadilan, besar kemungkinan Google menang dan DJP hanya akan gigit jari. Untuk kebutuhan jangka panjang, perlu dipikirkan solusi yang lebih kongkret ketimbang hanya mengeluarkan paksaan yang justru terkesan lebih berupa imbauan atau permohonan “menyumbang” pajak.

## 2. Peraturan Terkait Penyedia Jasa *Over The Top* di Indonesia

Pada bulan April 2016 Direktorat Jenderal Pajak mengirimkan surat pemeriksaan resmi kepada salah satu perusahaan *Over The Top* di Asia Pasifik yaitu Perusahaan *Google*. Surat tersebut berisikan keharusan *Google* untuk merubah statusnya menjadi Bentuk Usaha Tetap (BUT) dan membayar pajak sesuai dengan peraturan-peraturan yang berlaku di Indonesia. Pertemuan negosiasi pertama pada bulan Juni 2016 antara *Google* dan Dirjen Pajak berjalan lancar dengan hasil *Google* setuju untuk memenuhi seluruh kewajibannya membayar pajak sesuai dengan peraturan yang berlaku di Indonesia. Pada pertemuan kedua *Google* mulai mengelak dan akhirnya mengirimkan surat kepada Direktorat Jenderal Pajak yang menyatakan *Google* Asia Pasifik menolak untuk mendirikan BUT sehingga *Google* Asia Pasifik tidak wajib untuk membayar pajak di Indonesia, surat

tersebut juga berisikan *Google* Asia Pasifik menolak untuk diperiksa oleh Dirjen Pajak.<sup>4</sup>

Berdasarkan Peraturan Menteri Komunikasi dan Informatika Nomor 01/PER/M.KOMINFO/01/2010, tanggal 25 Januari 2010 tentang Penyelenggaraan Jaringan Telekomunikasi serta Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyedia Layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over The Top*). Didalam kedua peraturan tersebut telah dinyatakan bahwa perusahaan yang bergerak dalam bidang penyedia layanan internet yang disediakan oleh perorangan dan/atau badan usaha asing wajib mendirikan perusahaannya dengan status Badan Usaha Tetap (BUT) sesuai dengan peraturan dibidang perpajakan Indonesia, namun tidak disebutkan adanya sanksi bagi para pelanggar. Atas dasar adanya kekosongan hukum ini, pemerintah tidak dapat memaksa secara hukum *Google* untuk merubah statusnya menjadi BUT, selain itu belum adanya peraturan di Indonesia yang mengatur mengenai perpajakan layanan jasa *Over The Top* maupun perusahaan multinasional yang mengakibatkan permasalahan pajak ini tidak dapat diselesaikan melalui jalur hukum.

Dalam kaitannya dengan pajak berganda, terdapat masalah yang dimana dalam sebuah negara terkadang Badan Usaha Tetap (BUT) dianggap sebagai subjek pajak luar negeri, namun terkadang dapat dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri. Hal ini dapat menimbulkan ambiguitas bagi Badan Usaha Tetap (BUT) yang bersangkutan, Namun dari kedua jenis wajib pajak

---

<sup>4</sup> Diakses dari Triajie Wahyu El Haq, **Begini Isi Surat Penolakan Google untuk Diperiksa**, <http://news.ddtc.co.id/artikel/7863/pemeriksaan-pajak-djp-begini-isi-suratpenolakan-google-untuk-diperiksa/>, pada 13 April 2017, pukul 15.23 WIB

tersebut terdapat perbedaan yang signifikan yaitu dalam hal pemenuhan kewajibannya. Wajib pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia melalui BUT dikenakan pajak selayaknya usaha yang dijalankan atau kegiatan yang dilakukan Wajib pajak dalam negeri. Dalam pasal 24 OECD Model, disebutkan bahwa hal tersebut diterapkan sesuai dengan prinsip perpajakan internasional yang menghendaki perlakuan non diskriminasi dan kesetaraan perlakuan. Dengan demikian, BUT dikenakan pajak antara lain berdasarkan basis neto, tarif umum, hak atas kompensasi kerugian, kewajiban administratif lainnya<sup>5</sup>

Sebagai wajib pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan usaha melalui BUT di Indonesia administrasi pengenaan pajak dilakukan dengan penetapan SPT dan SKP, BUT yang dimiliki “Wajib pajak luar negeri” orang pribadi tidak diberikan PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) oleh UU PPh. Hal ini berbeda dengan perusahaan atau orang pribadi “wajib pajak dalam negeri” yang kepadanya diberikan PTKP. Walaupun dengan adanya pengaturan terbaru tentang BUT terkait PPh diharapkan semakin menambah wawasan dan pengetahuan masyarakat dalam penghitungan laba BUT. Penting diingat bahwa pajak berganda sangat diperlukan walau ada permasalahan yang mungkin muncul terkait subjek Badan Usaha Tetap (BUT) tersebut. Pajak berganda dalam BUT ini juga berguna untuk penerimaan pajak bagi negara yang bersangkutan. Tujuan ini juga tercermin pada dimungkinkannya pertukaran informasi dan pencegahan penyelundupan pajak antar dua negara yang terlibat.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Gunandi, **Pajak Internasional**, Fakultas Ekonomi UI, Jakarta, hlm 32.

<sup>6</sup> *Ibid*, hlm 36.

Pasal 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Undang Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa Indonesia mempunyai hak untuk memungut pajak atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia yang diterima oleh wajib pajak luar negeri. Hal tersebut tertuang dalam pasal 2 ayat 1 UU Pajak Penghasilan

”yang menjadi subjek pajak adalah orang pribadi, warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan menggantikan yang berlaku, badan, dan bentuk usaha tetap (BUT)”,

dan pasal 5

“tentang besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam dan Bentuk Usaha Tetap...”

serta dalam pasal 26

“atas penghasilan tersebut dibawah ini,dan dalam bentuk apapun yang dibayarkan...”

UU PPh berlaku penuh apabila tidak ada perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) atau *tax treaty* antara pemerintah Indonesia dengan pemerintah tempat wajib pajak luar negeri berdomisili. Apabila terdapat P3B atau *tax treaty*, maka pemajakan terhadap wajib pajak luar negeri berpedoman pada P3B yang bersangkutan karena P3B bersifat *lex specialis*<sup>7</sup>

Pemajakan wajib pajak luar negeri menurut P3B sama dengan pemajakan menurut UU PPh, yaitu berdasarkan BUT yang dianggap wajib pajak dalam negeri dan pemotongan PPh pasal 26. Namun, sesuai kriteria BUT, maka penghasilan dan tarif PPh pasal 26 diatur tersendiri dalam ketentuan P3B yang bersangkutan. Pemajakan BUT menurut UU PPh

---

<sup>7</sup> B.Wirawan Ilyas dan Suhartono Rudi, **Hukum Pajak Material 1 Seri Pajak Penghasilan**, Penerbit Salemba Empat, Jakarta, 2011, hlm 197.

berdasarkan tarif tertentu berdasarkan jumlah penghasilan bruto dan tarif pasal 17 UU PPh atas dasar penghasilan kena pajak atau penghasilan neto:<sup>8</sup>

1. Tarif Tertentu

- a) Keputusan Menkeu Nomor 632/KMK.04/1994 Tanggal 29 Desember 1994; PPh yang terutang atas BUT berupa cabang perusahaan pelayaran dan penerbangan internasional sebesar 2,64% dari peredaran bruto/kotor bersifat final.
- b) Keputusan Dirjen Pajak Nomor 667/PJ/200: PPh yang terutang kantor perwakilan dagang asing (*representative office*) sebesar 0,44% dari nilai ekspor perusahaan ke Indonesia apabila tidak ada *tax treaty* atau perjanjian penghindaran pajak berganda P3B.

2. Tarif Umum Pasal 17 UU PPh

Penghitungan PPh terutang adalah tarif pasal 17 UU PPh dikalikan penghasilan kena pajak. Jumlah penghasilan kena pajak diperoleh dari jumlah penghasilan dikurangi biaya fiskal dan biaya tertentu khusus bagi BUT yaitu biaya administrasi kantor pusat yang terkait dengan penghasilan BUT sesuai pasal ayat 2 dan 3 UU PPh. Selain itu pemajakan wajib pajak yang berusaha dan berada di Indonesia tidak memenuhi kriteria BUT atau tidak berada di Indonesia, namun menerima penghasilan yang bersumber dari Indonesia berpotensi dikenakan pajak melalui pemotongan PPh pasal 26 sepanjang penghasilan tersebut termasuk objek pajak sesuai pasal 26 UU PPh.

---

<sup>8</sup> *Ibid*, hlm 200.



Pada umumnya kriteria BUT menurut P3B antar pemerintah Indonesia dengan negara *partner* hampir sama dengan kriteria BUT menurut pasal 2 ayat 5 UU PPh, yaitu BUT fisik agen, BUT jasa aktivitas dan BUT asuransi. Penentuan BUT fisik sama dengan penentuan menurut UU PPh, yaitu sepanjang ada tempat atau bangunan atau cabang yang sudah memenuhi kriteria BUT, sehingga Indonesia sebagai negara sumber berhak penuh mengenakan pajak atas wajib pajak luar negeri tersebut sebagai wajib pajak.

Penentuan BUT atas semua jasa yang dilakukan di Indonesia atas negara *partner* menggunakan tipe waktu, termasuk juga jasa konstruksi, instalasi, dan perakitan. Apabila suatu jasa atau kegiatan di Indonesia belum melebihi tipe waktu P3B, maka Indonesia sebagai negara sumber tidak berhak mengenakan pajak atas wajib pajak luar negeri tersebut karena tidak memenuhi syarat BUT dan juga tidak dapat mengenakan pasal 26 karena hampir semua P3B menegaskan bahwa kegiatan usaha hanya dapat dikenakan di negara sumber apabila hanya memenuhi syarat BUT saja. Pada umumnya, hampir semua P3B juga mengatur adanya fasilitas yang mirip dengan tempat tetap, namun bukan merupakan BUT, yaitu;

- 1) Pemakaian fasilitas semata-mata untuk menyimpan, memamerkan atau menyerahkan barang atau barang dagangan milik perusahaan luar negeri.
- 2) Penimbunan barang persediaan atau barang dagangan perusahaan luar negeri semata-mata untuk tujuan menyimpan, memamerkan atau menyerahkan.

- 3) Penimbunan persediaan barang atau barang dagangan perusahaan luar negeri untuk diproses perusahaan lain.
- 4) Pemeliharaan tempat tetap untuk usaha yang semata mata untuk membeli barang untuk mengumpulkan informasi untuk perusahaan luar negeri
- 5) Pemeliharaan tempat tetap untuk persiapan bagi kegiatan usaha perusahaan luar negeri.
- 6) Pemeliharaan tempat tetap untuk melakukan kegiatan gabungan diatas dengan syarat kegiatan tersebut tetap merupakan persiapan atau sekedar kegiatan pelengkap.
- 7) Pada umumnya objek BUT menurut P3B hampir sama dengan UU PPh, demikian pula pajak setelah laba yang diperoleh BUT, namun perbedaannya adalah tarif yang lebih rendah dari 20%. Pada umumnya, usaha asuransi dianggap mempunyai BUT menurut P3B apabila ada tempat tetap (*fixed place of business*) atau menerima premi dari wilayah negara melalui seseorang atau agen yang tidak mempunyai status bebas (*dependent agent*). PPh yang terutang atas kantor perwakilan dagang asing sebesar 0,44% dari nilai ekspor perusahaan ke Indonesia berlaku apabila tidak ada P3B. Apabila ada *tax treaty* dan hak pemajakan diberikan kepada Indonesia sebagai negara sumber.

Penghitungan pajak penghasilan (PPh) terhadap bentuk usaha tetap (BUT) diatur dalam ketentuan Bab VI pasal 16 dan Bab VI perhitungan pajak pada akhir tahun yang ditulis dalam pasal 28 ayat 1 sampai ayat 2 yaitu;

Pasal 16 ayat 3:

“penghitungan kena pajak bagi wajib pajak luar negeri yang menjalankan kegiatan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia dalam suatu pajak dihitung dengan mengurangi dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 ayat 1 dengan memerhatikan ketentuan pasal 4 ayat 1 dengan pengurangan sebagaimana dimaksud dengan pasal 5 ayat 1 dan 3, pasal 6 ayat 1 dan 2, serta pasal 9 ayat 1 huruf c, d, e, dan g”

Penghitungan penghasilan kena pajak terhadap wajib pajak luar negeri yang menjalankan kegiatan di Indonesia melalui BUT yaitu dengan cara mengurangi penghasilannya termasuk bruto, biaya yang langsung berkaitan dengan BUT, penyusutan, iuran, kerugian, piutang, sumbangan. Namun tidak boleh dikurangkan dengan pembagian laba, biaya yang dibebankan, premi asuransi, imbalan, pajak penghasilan, dan sanksi administrasi.

Pasal 28:

“Bagi wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap (BUT), pajak yang terutang dikurangi dengan kredit pajak untuk tahun pajak yang bersangkutan berupa;

- a) Pemotongan pajak atas penghasilan dari pekerjaan, jasa, dan kegiatan sebagaimana dimaksud dalam pasal 21;
- b) Pemungutan pajak atas penghasilan dari kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 22;
- c) Pemotongan pajak atas penghasilan berupa deviden, bunga, royalti, sewa, hadiah dan penghargaan, dan imbalan jasa sebagaimana dalam pasal 23
- d) Pajak yang dibayar atau terutang atas penghasilan dari luar negeri yang boleh dikreditkan sebagaimana

dimaksudkan dalam pasal 24;

- e) Pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak sendiri sebagaimana dimaksud dalam pasal 25;
- f) Pemotongan pajak atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 26;

Sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku tidak boleh di kreditkan dengan pajak yang terutang sebagaimana yang dimaksud ayat 1. Dalam pasal 26 ayat 1 juga telah dijelaskan bahwa atas penghasilan yang disebutkan berikut dengan nama dan dalam bentuk usaha apapun, yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggaraan kegiatan, bentuk usaha tetap (BUT), atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada wajib pajak selain bentuk usaha tetap (BUT) dipotong sebesar 20% dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan;

- a) Dividen;
- b) Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian hutang
- c) Royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- d) Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
- e) Hadiah dan penghargaan;
- f) Pensiun dan pembayaran biaya berkala lainnya;
- g) Premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya; dan atau
- h) Keuntungan karena pembebasan utang.

Kemudian penghitungan pajak penghasilan (PPh) sebagaimana dimaksud dalam pasal 26 ayat 1 s/d 4 bersifat final, kecuali;

- 1) Pemotongan atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 ayat 1 huruf dan c
- 2) Pemotongan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan luar negeri yang ebrubag status menjadi wajib pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap (BUT)

Analisis yang menyangkut interaksi antara undang-undang domestik dengan P3B yang diterapkan di Indonesia disajikan berdasarkan urutan masalahnya yaitu definisi bentuk usaha tetap, laba usaha dan bentuk usaha tetap dan pajak yang berkaitan dengan BUT tersebut, kemudian tiga jenis penghasilan dan modal yaitu deviden, bunga, dan royalti, premi asuransi, imbalan sehubungan jasa/hubungan kerja dari pensiun. Sebagian besar *treaty* yang ada mengatur bahwa badan usaha tetap diaanggap ada apabila jasa itu diberikan dalam jangka waktu yang diatur dalam *treaty* yang bersangkutan. Apabila jangka waktu yang dipergunakan lebih pendek daripada yang diatur dalam *treaty* maka imbalan yang diterima tidak dikenakan PPh. Sebagaimana diuraikan diatas Undang-Undang PPh di Indonesia menganut "*force of attraction rule*" untuk menentukan laba usaha dalam suatu BUT, yang disesuaikan dengan peraturan terbaru yaitu UU PPh Nomor 36 Tahun 2008. Tetapi, BUT dan perusahaan yang berdomisili di negara P3B maka "*force of attraction rule*" belum tentu dapat

diterapkan, tergantung ketentuan yang ada di dalam P3B yang bersangkutan.<sup>9</sup>

Istilah bentuk usaha tetap, yang dalam bahasa Inggris disebut *Permanent Establishment*, dikenal di kalangan dunia perpajakan Indonesia baru setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yaitu pada tanggal 1 Januari 1984. Sebelumnya istilah yang dipergunakan bukan bentuk usaha tetap, tetapi pendirian tetap. Penggantian istilah pendirian tetap dengan bentuk usaha tetap didasari alasan bahwa istilah pendirian tetap lebih berkonotasi kepada pendapat atau pemikiran, bukan kepada bentuk usaha<sup>10</sup>. Ditanamkan kembali dalam konteks ini berarti sebuah perusahaan yang menjadi wajib pajak luar negeri sesuai peraturan perundang-undangan mendirikan kembali perusahaan nya di Indonesia dan dianggap menjadi wajib pajak dalam negeri. Ketentuan mengenai peraturan penanaman kembali pph terhadap BUT ini, diatur lebih jelas dalam peraturan menteri keuangan nomor 14/PMK.03/2011 tanggal 24 januari 2011, dimana jelas diatur dalam pasal 1 ayat 3 dijelaskan bahwa pengecualian pengenaan pph pasal 26 diberikan apabila seluruh penghasilan kena pajak sesudah dikurangi PPh BUT yang ditanamkan kembali di indonesia dalam bentuk :

---

<sup>9</sup> Diakses dari Belajar Pajak Online, [www.pajakonline.com](http://www.pajakonline.com), pada 18 April 2017 pukul 18.43 WIB

<sup>10</sup> Jaja Zakaria, **Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap**, Penerbit Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2005, hlm 61.



1. Penyertaan modal terhadap perusahaan yg didirikan atau berkedudukan di Indonesia dalam hal sebagai pendiri atau peserta pendiri
2. Penyertaan modal pada perusahaan yang sudah didirikan dan berkedudukan di Indonesia sebagai pemegang saham
3. Pembelian aktiva tetap yang digunakan oleh but untuk menjalankan usaha atau bentuk kegiatan usaha tetap di Indonesia.
4. Investasi berupa aktiva tidak berwujud oleh but untuk menjalankan kegiatan usaha di Indonesia.

Dalam hal pengecualian kena pajak sesuai pasal 1(3) dijelaskan terkait syarat terkait ketentuan tersebut dalam pasal 2 yaitu:

- a. Penanaman kembali harus dilakukan paling lama akhir tahun pajak berikutnya, setelah tahun pajak diperolehnya penghasilan bagi BUT yang bersangkutan
- b. BUT menyampaikan permohonan secara tertulis mengenai bentuk penanaman modalnya, dan realisasinya saat mulai beroperasi di kantor yang didirikan atau tempat kedudukannya sesuai yang terdaftar pada kantor pelayanan pajak wilayah setempat.

Sebagaimana telah diuraikan di atas, bentuk usaha tetap dikategorikan sebagai subjek pajak luar negeri yang sudah barang

tentu juga wajib sebagai wajib pajak luar negeri. Perbedaan penting antara wajib pajak luar negeri dan wajib pajak dalam negeri terletak dalam pemenuhan kewajiban antara lain sebagai berikut;

1. Wajib pajak dalam negeri dikenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau yang diperoleh dari Indonesia dan dari luar Indonesia/ penghasilan global (*world wide home*), sedangkan wajib pajak luar negeri dikenakan pajak hanya terbatas yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia (*principle*).
2. Wajib pajak dalam negeri dikenakan pajak atas penghasilan kena pajak, yang diperoleh dari pengurangan penghasilan brutto dengan pengurangan yang diperkenankan (*net basis of taxation*), dengan menggunakan tarif umum (progresif) yaitu tarif pasal 17 UU PPh, sedangkan wajib pajak luar negeri pada dasarnya dikenakan pajak atas penghasilan bruto dengan menggunakan tarif sepadan (*flate rate*) yaitu tarif pasal 26 UU PPh sebesar 20% atau sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda<sup>11</sup>.
3. Wajib pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT), sedangkan wajib pajak luar negeri tidak diwajibkan karena kewajiban

---

<sup>11</sup> Siti Resmi, **Perpajakan Teori dan Kasus**, Penerbit Salemba Empat, Yogyakarta, 2007, hlm 63.

pembayaran pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final oleh si pemberi hasil.

4. Wajib pajak dalam negeri dikenakan pajak dengan *assesment* (ketetapan), sedangkan wajib pajak luar negeri kecuali yang menjalankan BUT yang juga dikenakan pajak dengan metode pemotongan pajak (*withholding system*) oleh pihak ketiga<sup>12</sup>. Wajib pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia melalui BUT dikenakan pajak selayaknya usaha yang dijalankan atau kegiatan yang dilakukan Wajib pajak dalam negeri. Hal tersebut diterapkan selaras dengan prinsip pemajakan internasional yang menghendaki perlakuan non diskriminasi, BUT dikenakan pajak antara lain berdasarkan basis neto, tarif umum, hak atau kompensasi kerugian, dan kewajiban administrasi lainnya<sup>13</sup>

Namun demikian khusus untuk BUT, walaupun BUT mempunyai status sebagai wajib pajak luar negeri, pemenuhan kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak dalam negeri yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum

---

<sup>12</sup> Gunandi, **Pajak Internasional**, Fakultas Ekonomi UI, Jakarta, hlm 62.

<sup>13</sup> *Ibid*, hlm 86.

dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Dengan demikian, BUT antara lain berkewajiban mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan menyampaikan SPT Tahunan sebagai sarana untuk menetapkan besarnya pajak terutang dalam suatu tahun pajak, serta pengenaan pajak dilakukan atas penghasilan kena pajak dengan menggunakan tarif umum seperti berlaku untuk wajib pajak dalam negeri pada umumnya.<sup>14</sup>

Sebenarnya dengan diwajibkannya BUT menyampaikan SPT PPh yang tentunya harus dilampiri dengan laporan keuangan berupa neraca dan daftar rugi laba akan terjadi keganjilan karena pada hakikatnya BUT tidak memiliki aktiva maupun pasiva. Pihak yang memiliki aktiva dan pasiva tersebut adalah kantor pusatnya. Sebagai contoh, apabila BUT memiliki gedung kantor, pada hakikatnya yang memiliki kantor pusat adalah BUT tersebut. Apabila BUT tidak mempunyai utang (pasiva) pada hakikatnya yang berutang itu adalah kantor pusat BUT yang bersangkutan.

Kantor perwakilan perusahaan luar negeri, pada hakikatnya tidak diperkenankan melakukan kegiatan usaha di Indonesia. Keberadaan kantor perwakilan tersebut hanyalah mewakili perusahaan untuk melakukan kegiatan yang sifatnya tidak mencari laba. Misalnya kegiatan yang berupa pengumpulan data, melakukan *feasibility*

---

<sup>14</sup> Jaja Zakaria, **Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap**, Penerbit Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2005, hlm 13.

*study*, kegiatan promosi dan sebagainya untuk kepentingan perusahaan luar negeri yang bersangkutan.

Untuk keperluan pemajakan, walaupun secara legal mereka merupakan satu kesatuan entitas, BUT dan kantor pusat secara administratif dianggap mempunyai kewajiban perpajakan tersendiri. Hal demikian tampaknya telah diterima secara internasional. Misalnya, dalam paragraph 11 komentar pasal 7 ayat 2 OECD 2003 dinyatakan bahwa laba yang dialokasikan kepada BUT adalah laba yang seluruhnya diperoleh BUT apabila ia seandainya seolah-olah tidak berhubungan dengan kantor pusat, telah bermitra usaha tetap dengan suatu perusahaan yang mandiri berdasarkan persyaratan dan harga yang berlaku di pasar bebas

BUT tidak dapat menikmati *tax treaty* Indonesia dengan negara *Treaty Partner* lainnya karena ia bukan penduduk Indonesia, laba bersihnya juga berupa *branch profit tax*. Dengan berlakunya UU PPh dan keterkaitannya dengan pajak berganda akan menimbulkan keuntungan dari segi penerimaan terhadap negara, Pajak berganda dalam BUT ini juga bertujuan pada dimungkinkannya pertukaran informasi dan pencegahan penyelundupan pajak antar dua negara yang terlibat dengan berlakunya ketentuan-ketentuan dalam perjanjian perpajakan dalam UU PPh terhadap BUT dan perusahaan yang merupakan penduduk di negara mitra tersebut, selain didasari kepada ketentuan-ketentuan dalam UU PPh juga didasari pada ketentuan pada perjanjian perpajakan yang berlaku di Indonesia

Perlakuan perpajakan terhadap Badan Usaha Tetap sebagai Wajib Pajak Penghasilan (PPh) yaitu wajib pajak luar negeri yang menerima penghasilan yang bersumber di Indonesia dapat dilakukan dengan cara:

- a. Menjalankan kegiatan atau usaha di Indonesia dan memenuhi syarat sebagai BUT, pemajakan terhadap BUT Menurut UU PPh bisa didasarkan pada tarif umum pasal 17 dan 23 UU PPh;
- b. Menjalankan kegiatan usaha di Indonesia dan belum memenuhi syarat sebagai BUT , pemajakan terhadap WPLN ini terutang PPh pasal 26, menurut UU PPh dan kewajiban perpajakannya menjadi tanggung jawab subjek pajak dalam negeri yang membayarkan penghasilannya kepada sumber pajak luar negeri tersebut.

Apabila tidak ada perjanjian perpajakan penghindaran pajak berganda (P3B) antara pemerintah dengan pemerintah negara tersebut, maka berlaku penuh pada UU No.17 Tahun 2000 jo. UU No.36 Tahun 2008 tentang PPh, apabila terdapat P3B dengan pemerintah dari wajib pajak luar negeri, maka ketentuan yang berlaku atau ketentuan yang tercantum dalam P3B. Kriteria BUT, objek pajak BUT, dan laba setelah BUT mengacu pada isi P3B tersebut dan mengesampingkan sebagaimana tercantum dalam UU PPh.

Perihal yang terjadi karena perusahaan *Over the Top* mengalihkan keuntungan dan laba khususnya pendapatan terbesarnya yaitu iklan melewati negara yang tarif pajaknya lebih



rendah. Terdapat aturan uang terkait yaitu peraturan tentang *transfer pricing*. Secara umum diatur dalam Pasal 18 UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berwenang untuk menentukan kembali besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya. Hubungan istimewa dikatakan terjadi jika

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung maupun tidak langsung paling rendah 25% pada Wajib Pajak lain;
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat. Aturan lebih lanjut dan detail tentang transfer pricing termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 43 Tahun 2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 32 Tahun 2011.

Di dalam aturan ini disebutkan pengertian hubungan istimewa yaitu harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar. Dalam Peraturan

Dirjen Pajak ini juga diatur bahwa hubungan istimewa dilakukan dengan menggunakan langkah-langkah:

- a. Melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding;
- b. Menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat;
- c. Menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil analisis.

### 3. Gambaran Umum *Diverted Profit Tax*

Negara Inggris memperkenalkan jenis pajak baru untuk menghukum Perusahaan OTT *Google* dan perusahaan sejenis, dengan mengenakan *Diverted Profit Tax*. Mulai tahun pajak 2015, Inggris mengenakan pajak sebesar 25 persen atas keuntungan yang dialihkan oleh perusahaan-perusahaan multinasional. Sementara Irlandia, memaksa semua perusahaan yang berbisnis di negaranya untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak mulai tahun 2020. Memang masih ada kesempatan bagi *Google* dan kawan-kawannya untuk memanfaatkan aturan pajak yang longgar di Irlandia, tetapi jangka waktunya makin terbatas. Kasus *Google* ini juga disikapi oleh Pemerintah India dengan memperkenalkan jenis pajak baru, yang dikenal dengan “Pajak Google” atau “*equalization levy*”. Perusahaan internet asing dikenakan Retribusi Pemerataan sebesar 6 persen dari pendapatan yang dihasilkan dari transaksi layanan internet tertentu, seperti dari iklan online. Terkait itu, perusahaan OTT multinasional dimungkinkan untuk mengklaim kredit pajak di negara asalnya atas pungutan yang dibayarkannya di India. Sejauh ini, baru India yang menerapkan kebijakan ini. Kementerian Keuangan India telah mengingatkan perusahaan-perusahaan digital

multinasional lainnya seperti *IBM*, *Microsoft*, *Amazon*, *Apple*, dan *Netflix* untuk bersiap pula ditagih retribusi pemerataan seperti halnya *Google*.

Proposal *Multinational Anti-Avoidance Law* (MAAL) Australia sangat mirip dengan tujuan dan struktur pada pajak keuntungan yang dialihkan oleh Inggris melalui *Diverted Profit Tax* (DPT), dan keduanya disebut "*Google Tax*". Proposal MAAL Australia dan undang-undang DPT Inggris menerima nama seperti itu karena mereka menargetkan perusahaan multinasional besar seperti *Google* yang dapat menjual barang dan jasa kepada pelanggan di Australia atau Inggris sementara hampir tidak membayar pajak penghasilan perusahaan apapun terhadap pendapatan Australia atau Inggris mereka.

Secara garis besar, pajak *Google* memberlakukan penalti pada perusahaan besar yang mengalihkan pendapatan ke luar negeri melalui transaksi dan struktur perusahaan tertentu. Berdasarkan undang-undang DPT Inggris, pajak 25% dikenakan pada laba yang seharusnya dilaporkan dan dikenai pajak di Inggris, namun digeser ke entitas asing. Berdasarkan proposal MAAL Australia, denda hingga 120% pajak yang relevan dikenakan pada keuntungan yang seharusnya dilaporkan di Australia namun telah bergeser ke luar negeri.

Dampak pajak *Google* terhadap perjanjian pajak internasional dapat dilihat dari dua perspektif. Di satu sisi, pajak *Google* mengganggu konvensi perjanjian pajak karena secara mendasar bertentangan dengan standar kehadiran fisik dengan status Badan Usaha Tetap yang diuraikan dalam Konvensi Pajak Model OECD. Jika negara-negara terus mengadopsi kebijakan pajak *Google*, maka konsep tradisional status Badan Usaha Tetap akan terkikis dan bahkan menjadi usang.

Di sisi lain, dapat dikatakan kontra-intuitif bahwa pajak *Google* malah dapat melindungi konsep status Badan Usaha Tetap. Dengan secara spesifik menargetkan pengalihan pendapatan oleh perusahaan multinasional, pajak *Google* menghilangkan keharusan untuk memodifikasi dan mencairkan konsep status Badan Usaha Tetap saat ini untuk mengatasi perputaran pendapatan.

Meskipun kedua argumen memiliki beberapa kebenaran, yang pertama lebih kuat karena meskipun pajak *Google* tidak secara langsung mengubah aturan status Badan Usaha Tetap, pajak *Google* menyerang prinsip-prinsip dasar status Badan Usaha Tetap dan dalam melakukannya secara efektif melemahkan Badan Usaha Tetap status sebagai standar internasional. Jika negara-negara berbondong-bondong ke kebijakan pajak *Google* atas aturan status Badan Usaha Tetap, maka pelestarian aturan status Badan Usaha Tetap yang ada akan berubah menjadi tidak berguna.

Selain itu, pajak *Google* mendorong negara-negara untuk mengambil tindakan sepihak yang berlawanan dengan kemajuan dalam kebijakan pajak internasional. Pajak *Google* muncul saat OECD merilis laporan akhirnya untuk proyek BEPS yang dikoordinasikan secara internasional, dengan BEPS Action Plan 7 memperketat pengecualian untuk status Badan Usaha Tetap dan memperluas definisi status Badan Usaha Tetap untuk memasukkan perjanjian komisi. Dengan mendorong tindakan sepihak, pajak *Google* dapat membantu negara mengumpulkan pendapatan pajak tambahan dalam jangka pendek, tetapi pada akhirnya menghambat kerja sama internasional dan kemungkinan akan menghasilkan kebijakan pajak yang tidak sesuai di seluruh yurisdiksi.

#### 4. Peraturan Terkait Penyedia Jasa *Over The Top* di Negara Australia

Salah satu kasus besar dalam penghindaran pajak layanan penyedia jasa *Over The Top* adalah kasus perusahaan *Google* di negara Inggris. Pemerintah Inggris berhasil mendapatkan pajak dari *Google* dengan cara negosiasi dan juga menetapkan aturan pajak baru bagi perusahaan-perusahaan transnasional atau perusahaan OTT yang disebut *Diverted Profits Tax* atau yang lebih dikenal dengan sebutan “*Google Tax*”. *Diverted Profits Tax* sendiri mulai berlaku semenjak tanggal 1 April 2015 di Inggris. *Diverted Profits Tax* merupakan aturan pajak baru bagi perusahaan-perusahaan multinasional yang belum berstatus *Permanent Establishment* atau BUT (Badan Usaha Tetap) sehingga memunggut pajak dengan tarif sebanyak 25% dan aturan ini memungkinkan Inggris untuk memungut pajak atas laba atau royalti setelah dialihkan ke negara lain yang memiliki aturan perpajakan longgar.<sup>15</sup> Masyarakat Inggris menyatakan *Google* sebagai perusahaan yang tidak bermoral lantaran berupaya menghindar pajak, hal ini menyebabkan reputasi *Google* jatuh dan akhirnya *Google* merasa ditekan publik dan akhirnya memenuhi kewajibannya. Bagaimanapun juga masyarakatlah yang merupakan pasar bagi *Google*.

Berlatar belakang dari situlah, *Diverted Profit Tax* Australia mulai berlaku pada tanggal 1 Juli 2017. Pajak itu dikenakan pajak sebesar 40% dari jumlah keuntungan yang dialihkan. *Australian Taxation Office* (ATO) kini telah merilis dokumen-dokumen regulasi terkait pajak *Diverted Profit*

---

<sup>15</sup> Diakses dari Hani Nur Fajrina, **Cara Inggris Kejar Pajak dari Google**, CNN Indonesia, <https://www.cnnindonesia.com/teknologi/20160920145646-185159680/cara-inggris-kejar-pajak-dari-google/>, pada tanggal 13 April 2017 pukul 16.11 WIB

*Tax termuat dalam Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017*

*3 Subsection 6(1)*

*Insert:*

*diverted profits tax has the meaning given by the Income Tax Assessment Act 1997.*

*5 Subsection 170 (14)*

*Insert:*

*DPT assessment has the meaning given by the Income Tax Assessment Act 1997.*

Penjelasan tersebut terkait yaitu *diverted profits tax* merupakan suatu pajak yang termasuk dalam *Income Tax Assessment Act 1997* atau pajak penghasilan dalam perundangan di Negara Australia.

*6 Subsection 177A (1)*

*Insert:*

*DPT base amount has the meaning given by subsection 177P (2).*

*DPT provisions means sections 177H, 177J, 177K, 177L, 177M, 177N, 177P, 177Q and 177R.*

*DPT tax benefit has the meaning given by subsection 177J (1).  
standard corporate tax rate means the rate of tax in respect of the axable income of a company covered by paragraph 23(2)(b) of the Income Tax Rates Act 1986.*

Dijelaskan bahwa setiap transaksi DPT baik dalam hal penafsiran, penilaian jumlah terdapat pada sub bab 177

*177H Diverted profits tax—objects*

*(1) The primary objects of the DPT provisions are:*

*(a) to ensure that the Australian tax payable by significant global entities properly reflects the economic substance of the activities that those entities carry on in Australia; and*

*(b) to prevent those entities from reducing the amount of Australian tax they pay by diverting profits offshore through contrived arrangements between related parties.*

*(2) In addition, the DPT provisions (in combination with Division 145 in Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953) have the object of encouraging significant global entities to provide sufficient information to the Commissioner to allow for the timely resolution of disputes about Australian tax.*



Dijelaskan bahwa obyek DPT hanya berlaku pada entitas pengalihan laba ke luar teritori Negara Australia

*177J Diverted profits tax — application*

*Scheme for a purpose including obtaining a tax benefit etc.*

*(1) This Part also applies to a scheme, in relation to a tax benefit (the DPT tax benefit) if:*

*(a) a taxpayer (a relevant taxpayer) has obtained, or would but for section 177F obtain, the DPT tax benefit in connection with the scheme, in a year of income; and*

*(b) it would be concluded (having regard to the matters in subsection (2)) that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for a principal purpose of, or for more than one principal purpose that includes a purpose of:*

*(i) enabling the relevant taxpayer to obtain a tax benefit, or both to obtain a tax benefit and to reduce one or more of the relevant taxpayer's liabilities to tax under a foreign law, in connection with the scheme; or*

*(ii) enabling the relevant taxpayer and another taxpayer (or other taxpayers) each to obtain a tax benefit, or both to obtain a tax benefit and to reduce one or more of their liabilities to tax under a foreign law, in connection with the scheme;*

*whether or not that person who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme is the relevant taxpayer or is the other taxpayer or one of the other taxpayers; and*

*(c) the relevant taxpayer is a significant global entity for the year of income mentioned in paragraph (a); and*

*(d) a foreign entity is an associate (within the meaning of section 318) of the relevant taxpayer at any time in the year of income mentioned in paragraph (a); and*

*(e) that foreign entity:*

*(i) is the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme; or*

*(ii) is otherwise connected with the scheme or any part of the scheme; and*

*(f) the relevant taxpayer is not any of the following:*

*(i) a managed investment trust (within the meaning of the Income Tax Assessment Act 1997);*

*(ii) an entity covered by paragraph 275-20(4)(f) of that Act (foreign collective investment vehicle with a wide membership);*

- (iii) an entity covered by paragraph 275-20(4)(h) of that Act (entity owned by foreign government etc.) that is a foreign entity;
- (iv) a complying superannuation entity (within the meaning of that Act);
- (v) a foreign pension fund (within the meaning of that Act); and
- (g) it is reasonable to conclude that none of the following sections apply in relation to the relevant taxpayer, in relation to the DPT tax benefit:
  - (i) section 177K (\$25 million income test);
  - (ii) section 177L (sufficient foreign tax test);
  - (iii) section 177M (sufficient economic substance test).

*Have regard to certain matters*

(2) For the purposes of paragraph (1)(b), have regard to the following matters:

- (a) the matters in subsection 177D(2);
- (b) without limiting subsection 177D(2), the extent to which non-tax financial benefits that are quantifiable have resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;
- (c) the result, in relation to the operation of any foreign law relating to taxation, that (but for this Part) would be achieved by the scheme;
- (d) the amount of the tax benefit mentioned in paragraph (1)(b).

*Deferral of foreign tax liabilities*

(3) For the purposes of paragraph (1)(b), a deferral of a taxpayer's liabilities to tax under a foreign law is taken to be a reduction of those liabilities, unless there are reasonable commercial grounds for the deferral.

*Modification where thin capitalisation provisions apply*

(4) Subsection (5) applies if:

- (a) Division 820 of the Income Tax Assessment Act 1997 (about thin capitalisation) applies to the relevant taxpayer for the year of income mentioned in paragraph (1)(a); and
- (b) the DPT tax benefit includes all or part of a debt deduction (within the meaning of that Act); and
- (c) the calculation of the amount of the DPT tax benefit involves applying a rate to a debt interest (within the meaning of that Act).

(5) For the purposes of the DPT provisions, in calculating the amount of the DPT tax benefit, apply the rate to the debt interest the entity actually issued (rather than the debt interest that would have existed if the scheme had not been entered into or carried out).

*Modification where foreign entity is CFC*

(6) Subsection (6A) applies if:

- (a) the foreign entity mentioned in paragraph (1)(d) is a CFC (within the meaning of Part X); and
- (b) an amount of attributable income (within the meaning of that Part) of the foreign entity has been included as a result of the operation of that Part in the assessable income of:
  - (i) the relevant taxpayer; or
  - (ii) an associate (within the meaning given by section 318) of the relevant taxpayer, if the associate is a Part X Australian resident (within the meaning of that Part) and is not a trust or partnership.

(6A) For the purposes of the DPT provisions, reduce the DPT tax benefit to the extent to which the amount included in assessable income as mentioned in paragraph (6)(b):

- (a) would not have been so included if the scheme had not been entered into or carried out; and
- (b) is directly referable to the DPT tax benefit.

*Schemes outside Australia*

(7) This section applies whether or not the scheme has been or is entered into or carried out in Australia or outside Australia or partly in Australia and partly outside Australia.

*Non-limitation in relation to other provisions in this Part*

(8) This section:

- (a) does not limit section 177D, 177DA, 177E, 177EA or 177EB; and
- (b) is not limited by those sections.

*177K Diverted profits tax—\$25 million income test*

(1) This section applies in relation to the relevant taxpayer, in relation to the DPT tax benefit, if the sum of the following does not exceed \$25 million:

- (a) the assessable income of the relevant taxpayer for the year of income mentioned in paragraph 177J(1)(a);
- (b) the exempt income of the relevant taxpayer for that year of income;
- (c) the non-assessable non-exempt income of the relevant taxpayer for that year of income;
- (d) the assessable income of each entity covered by subsection (2) for that year of income;
- (e) if the DPT tax benefit is a tax benefit mentioned in paragraph 177C(1)(a)—the amount of the DPT tax benefit.

(2) An entity is covered by this subsection if for the year of income mentioned in paragraph 177J(1)(a):

- (a) the entity is an associate (within the meaning given by section 318) of the relevant taxpayer; and

- (b) both the entity and the relevant taxpayer:  
(i) are members of the same global group; and  
(ii) are significant global entities because they are members of that group.

*The Australian Treasury* menjelaskan bahwa *Diverted Profit Tax* yang dialihkan akan mencegah perusahaan multinasional menggeser keuntungan yang dibuat di Australia di lepas pantai untuk menghindari membayar pajak. DPT melengkapi langkah-langkah anti-penghindaran yang ada seperti *Multinational Anti-Avoidance Law* (MAAL) dan panduan harga transfer ATO terbaru. DPT akan mengenakan tarif pajak sebesar 40 persen atas laba yang dialihkan. Hal Ini jauh lebih tinggi dari tingkat DPT Inggris sebesar 25 persen.

DPT Australia hanya akan berlaku untuk “entitas global yang signifikan.” Ini didefinisikan sebagai perusahaan multinasional dengan pendapatan global melebihi AUD \$ 1 miliar dan pendapatan Australia melebihi AUD \$ 25 juta. Ini termasuk anggota grup konsolidasi akuntansi ketika pendapatan global entitas induknya melebihi AUD \$ 1 miliar.

DPT tidak akan berlaku untuk tipe entitas tertentu yang dianggap ATO berisiko rendah termasuk investasi yang dikelola dan dana pensiun asing. Dalam anggapan yang mungkin meyakinkan bagi investor asing yang gugup, situs ATO menekankan bahwa untuk memastikan bahwa DPT hanya akan diterapkan dalam keadaan yang sesuai dan difokuskan pada pengaturan penghindaran pajak oleh pihak terkait untuk mengalihkan keuntungan di luar negeri.

Secara resmi, halaman website Departemen Keuangan Australia menunjukkan bahwa DPT tidak hanya akan mencegah pengalihan

keuntungan, tetapi juga mendorong entitas global yang signifikan untuk memberikan informasi yang cukup kepada ATO untuk memungkinkan penyelesaian sengketa pajak tepat waktu. Departemen Keuangan menambahkan bahwa DPT akan mendorong kepatuhan yang lebih besar dengan semua kewajiban pajak, termasuk aturan penetapan harga transfer, dan akan mendorong keterbukaan yang lebih besar dengan ATO.

## **B. Faktor Penghambat dan Faktor Pendukung Peraturan *Diverted Profit Tax* Bagi Hukum Positif Indonesia**

### **1. Faktor Penghambat Peraturan *Diverted Profit Tax* di Indonesia**

Pengenaan Pajak *Diverted Profit Tax* terhadap layanan jasa *Over The Top* yang seharusnya ada pada Surat Edaran No. 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet (*Over the Top*) yang dikeluarkan oleh Kementerian Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia menunjukkan bahwa Surat Edaran tersebut belumlah lengkap dan memiliki kelemahan pada aturan didalamnya karena hanya sebatas Surat Edaran dan bersifat tentang penegasan dimana kekuatan hukum dalam Tata Hukum Indonesia dianggap sebagai privat dan bukan termasuk publik.

Surat edaran tersebut dikeluarkan sehubungan dengan semakin marak dan berkembangnya layanan *Over the Top* di Indonesia, dan juga sebagai tindakan sosialisasi atau uji publik peraturan guna mendapatkan masukan, baik dari pemerintah, swasta, maupun masyarakat. Salah satu aspek yang disinggung dalam surat edaran tersebut adalah mengenai perlakuan pajak terhadap penyedia layanan *Over the Top* asing yang ada di Indonesia.



Penyusunan tertib peraturan perundang-undangan, perlu dibedakan dengan tegas antara putusan-putusan yang bersifat mengatur (*regeling*) dari putusan-putusan yang bersifat penetapan administratif (*beschikking*)<sup>16</sup>. Peraturan dalam bentuk-bentuk peraturan yang bersifat mengatur, memang ada pula bentuk-bentuk peraturan yang disebut dengan '*beleidsregels*' (*policy rules*) atau peraturan kebijakan. Bentuk peraturan kebijakan ini memang dapat juga disebut peraturan, tetapi dasarnya hanya bertumpu pada aspek '*doelmatigheid*' dalam rangka prinsip '*freis ermessen*' atau '*beoordelingsvrijheid*', yaitu prinsip kebebasan bertindak yang diberikan kepada pemerintah untuk mencapai tujuan pemerintahan yang dibenarkan menurut hukum. Berdasarkan prinsip ini, sudah seharusnya suatu pemerintahan itu diberikan ruang gerak yang cukup untuk berkeaktifitas dalam usahanya melaksanakan tugas-tugas pemerintahan, yang tidak selalu atau bahkan tidak mungkin ditentukan secara rinci dalam bentuk peraturan-peraturan yang kaku. Inilah yang pada mulanya menjadi dasar pembenaran sehingga muncul Keputusan-Keputusan Presiden yang turut mengatur, meskipun bukan dalam arti '*regeling*' (*public regulation*).<sup>17</sup>

Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia No 80 tahun 2012 tentang tata naskah dinas merumuskan arti surat edaran sebagai naskah dinas yang berisi pemberitahuan, penjelasan dan atau petunjuk cara melaksanakan hal tertentu yang dianggap penting dan mendesak. Di dalam Permen tersebut juga menjelaskan tentang kewenangan untuk menetapkan dan menandatangani

---

<sup>16</sup> Bagir Manan, **Kecendrungan Histories Pasal 18 UUD 1945**, UNISCA, Jakarta, hlm.3.

<sup>17</sup> Ridwan. HR, **Hukum Administrasi Negara**, UII Press, Yogyakarta, 2002, hlm 68.



surat edaran oleh pejabat pimpinan tertinggi instansi pemerintah dapat dilimpahkan kepada pejabat pimpinan sekretariat instansi pemerintah atau pejabat yang ditunjuk sesuai dengan substansi Surat Edaran dan dalam pendistribusiannya Surat Edaran disampaikan dengan surat dinas/memorandum/notadinas dari pejabat yang berwenang kepada pejabat dan pihak terkait lainnya. Setelah memahami pengertian dan wewenang dari Surat Edaran perlu diketahui juga kedudukan dari surat edaran dalam tata hukum di Indonesia.

Peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan yaitu tertulis pada UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Urutannya UUD 1945, TAP MPR, Undang-Undang/Perppu, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Peraturan Daerah Provinsi, dan Peraturan Daerah Kabupaten/Kota. Tidak ada penyebutan Surat Edaran secara eksplisit. Undang-Undang menyebutkan jenis Peraturan Perundang-undangan selain dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang yaitu:

“Peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, Menteri, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang-Undang atau Pemerintah atas perintah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat.”

Selanjutnya, dalam Pasal 7 ayat (2) ditegaskan bahwa:

“Peraturan Perundang-undangan tersebut diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh

Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan “kewenangan”

Tujuan Surat Edaran ini digunakan oleh seorang pejabat (menteri atau direktur jenderal) untuk memberitahukan kepada jajaran di bawahnya mengenai suatu kebijakan yang harus dilaksanakan yang berkaitan dengan pelayanan publik. di lingkungan perpajakan. Banyak terdapat Surat Edaran direktur jenderal pajak, yang mengatur berbagai persoalan teknis perpajakan.<sup>18</sup> Dengan demikian telah diketahui bahwa Surat Edaran tidak termasuk dalam tata hukum Indonesia, maka Surat Edaran tidak memiliki konsekuensi hukum bila tidak patuhi atau tidak ditaati.

Hal ini menyebabkan tidak adanya aturan yang jelas dalam perUndang-Undangan perpajakan atas transaksi perusahaan yang mengalihkan keuntungan dan laba melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah atau hanya terpusat di segelintir negara suaka pajak (*tax haven*) dimana aturan pungutan pajak tersebut saat ini juga berdasarkan Lokasi Bentuk Usaha Tetapnya yang berada di Indonesia walaupun perusahaan tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya, sedangkan pada perkembangannya transaksi bisa terjadi dari mana saja dan dimungkinkan lintas batas negara dengan memanfaatkan celah dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*. Sehingga perlu aturan yang jelas yang diperlukan serta masuk dalam perundang-undangan perpajakan dimana aturan tersebut diperuntukan untuk peningkatan

---

<sup>18</sup>Diakses dari <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/167-artikel-pajak/19902-kedudukan-peraturan-kebijakan-surat-edaran,-instruksi,-petunjuk-teknis-dalam-hukum-positif-di-indonesia> pada tanggal 23 Juli 2017 pada pukul 16.34 WIB

pendapatan negara dari sektor pajak dan memiliki kekuatan hukum yang kuat.

Regulasi Pajak atas layanan jasa *Over The Top* masih dalam bentuk penegasan dan berbentuk Surat Edaran No. 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet (*Over the Top*) seharusnya tidak hanya sebatas surat edaran yang kekuatannya kurang sekali dan bersifat privat, namun secara ketatanegaraan lebih baik dijadikan Undang-Undang atau aturan yang masuk dalam hierarki perundang-undangan dalam Undang-Undang no 12 tahun 2011 dimana memiliki kekuatan hukum yang lebih besar dibandingkan hanya sebatas penegasan dan berbentuk surat edaran seperti halnya di Negara Australia yang memiliki teknologi berbasis sistem informasi untuk mendeteksi dan mencatat transaksi pemasangan iklan melalui internet di negara tersebut sehingga hanya yang melaporkan badan usahanya saja yang bisa dideteksi manual berdasarkan laporan keuangan badan usaha ke Pemerintah Australia. Informasi ini sangat diperlukan dimana berisikan *database* tentang keadaan ekonomi, produk, industri, tingkat laba, perusahaan, royalti, lisensi, harga jasa-jasa, dan sebagainya, termasuk juga *database* perusahaan-perusahaan multinasional di Indonesia yang melakukan praktik yang melewati batas negara sehingga kegiatan transaksi tidak bisa lolos.

Hal lain supaya pengaturan mengenai *Diverted Profit Tax* menjadi hukum positif di Indonesia sebagai alat untuk menanggulangi praktik penghindaran pajak oleh perusahaan penyedia jasa *Over The Top* begitu penting karena hal ini adanya kendala yang dihadapi pemerintah yaitu kurangnya sumber daya manusia secara struktural di dalam divisi Ditjen

Pajak yang menangani secara khusus tentang transaksi *Transfer Pricing*. Sehingga harus dibentuk divisi dalam struktural Ditjen Pajak yang bisa menangani secara khusus untuk transaksi bidang *transfer pricing* mengingat jumlah potensi kehilangan penerimaan pajak yang ada sangat besar dimana unit ini mempunyai *resources* yang lebih besar dan lebih kuat termasuk dalam merumuskan aturan-aturan tentang *transfer pricing* yang sangat dinamis sesuai dengan perkembangan zaman saat ini.

## 2. Faktor Pendukung Peraturan *Diverted Profit Tax* di Indonesia

Indonesia masih perlu belajar kepada Australia dan Negara lain dalam mengoptimalkan peraturan mengenai praktik penghindaran pajak perusahaan OTT, meskipun sudah ada beberapa perusahaan OTT telah diadopsi dalam Undang-undang Pajak Penghasilan dan diwajibkan untuk menjadi BUT di Indonesia, namun pelaksanaannya ini belum optimal. Hal ini bisa diketahui dengan masih banyaknya kasus dan sengketa pajak yang terkait dengan *transfer pricing*. Begitu juga dengan Australia dan Negara Lain, kebijakan yang ada sudah mengikuti regulasi *transfer pricing OECD*. Indonesia di sini juga masih harus lebih intensif dalam menerapkan regulasi *transfer pricing* untuk melakukan pemeriksaan yang digunakan bagi pemeriksa dalam mengoreksi, karena peraturan pelaksanaannya masih belum diatur.

Adapun banyaknya himbauan dan tekanan dari lingkup Internasional. Hal ini merujuk pada fakta dari Australia yang dapat menjadi pendorong bagi Indonesia dalam menerapkan kebijakan serupa. Selain itu, kita juga bisa melihat keberhasilan regulasi di beberapa negara di Eropa dan Australia yang menerapkan *Diverted Profit Tax* sejak tahun 2015 yang berkontribusi cukup besar dalam pendapatan negara. Dengan penghasilan yang sangat

besar dari *Over the Top* asing tersebut, negara lain sudah menyadari bahwa tarif pajak yang diterapkan juga harus bersifat masif, dimana pemajakan dilakukan secara maksimal terhadap layanan *Over the Top* asing dengan tarif yang pantas atas penghasilan yang diterima.

Komparasi terkait pajak keuntungan yang dialihkan yang dikenal sebagai *Diverted Profit Tax* pada Negara Australia telah lebih dahulu menerapkan pajak keuntungan yang dialihkan terkait perusahaan *Over The Top* dan segala bentuk usaha Pemerintah Australia telah menangani perusahaan-perusahaan multinasional sejak tahun 2015. Negara Australia mengadaptasi Negara Inggris yang pertama kali mencetus peraturan *Diverted Profit Tax* di dunia pada tahun 2015. Australia memperkenalkan *Multinasional Anti-Avoidance Law* (MAAL) dalam *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017*, Act No. 27 of 2017 yang sukses hingga sekarang yang secara luas meniru anggota pertama *Diverted Profit Tax* Inggris. MAAL dirancang untuk mengatasi erosi basis pajak Australia oleh entitas perusahaan multinasional seperti perusahaan *Over The Top* menggunakan pengaturan buatan atau dibuat-buat untuk menghindari kena pajak kehadiran di Australia yang mengalihkan keuntungan perusahaan ke yurisdiksi pajak rendah di Negara lain.

Selain itu, faktor pendukung lainnya diberlakukannya *Diverted Profit Tax* sebagai tambahan sumber pendapatan bagi perekonomian Negara. Sebagai kita ketahui bahwa salah satu sumber pendapatan terbesar Negara Indonesia adalah berasal dari pajak. Dengan memperhatikan tingkat ketergantungan masyarakat pengguna internet terhadap sistem pemasangan iklan melalui media internet perlu mendapat pengaturan lebih khusus,

sehingga dapat menjadi sumber pendapat bagi negara. Pemasangan iklan pada media internet, wajib pajak seharusnya melaporkan perhitungan dan pembayaran pajak menurut ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku.





## BAB V

### PENUTUP

#### A. Kesimpulan

1. Pengaturan yang ada terkait *Diverted Profit Tax* terhadap praktik penghindaran pajak layanan penyedia jasa *Over The Top* di Indonesia bahwa pengaturan *Diverted Profit Tax* terhadap penyedia jasa *Over The Top* di Indonesia belum diatur dalam bentuk Peraturan perundang-undangan namun adapun penegasan terkait adanya layanan penyedia jasa *Over The Top* yang tercantum pada Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten melalui Internet hanya sebatas wajib mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia, terkait dengan pemasukan pendapatan perusahaan layanan penyedia jasa *Over The Top* tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya maupun transaksi yang bisa dibuktikan padahal pada perkembangannya transaksi bisa terjadi dari mana saja terutama dari segi iklan melalui internet dan dimungkinkan lintas batas negara dengan memanfaatkan celah dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*.
2. Faktor-faktor pendukung dan penghambat diberlakukannya pengaturan *Diverted Profit Tax* ke depannya bagi hukum positif Indonesia adalah :
  - 1) Tidak adanya aturan yang jelas dalam perUndang-Undangan perpajakan atas transaksi perusahaan yang mengalihkan keuntungan melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah atau hanya terpusat di segelintir negara suaka pajak (*tax haven*) sedangkan pada perkembangannya transaksi bisa terjadi dari mana

saja dan dimungkinkan lintas batas negara dengan memanfaatkan celah dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*. Sehingga perlu aturan yang jelas yang diperlukan serta masuk dalam perundang-undangan perpajakan dimana aturan tersebut diperuntukan untuk peningkatan pendapatan negara dari sektor pajak dan memiliki kekuatan hukum yang kuat.

- 2) Tidak adanya teknologi yang berbasis sistem informasi untuk mendeteksi dan mencatat transaksi pemasangan iklan melalui internet di Indonesia sehingga hanya yang melaporkan badan usahanya saja yang bisa dideteksi manual berdasarkan laporan keuangan badan usaha ke Ditjen Pajak di Indonesia. Informasi ini sangat diperlukan dimana berisikan *database* tentang keadaan ekonomi, produk, industri, tingkat laba, perusahaan, royalti, lisensi, harga jasa-jasa, dan sebagainya, termasuk juga *database* perusahaan-perusahaan multinasional di Indonesia yang melakukan praktik yang melewati batas negara.
- 3) Kurangnya sumber daya manusia secara struktural di dalam divisi Ditjen Pajak yang menangani secara khusus tentang transaksi *Transfer Pricing*. Sehingga harus dibentuk divisi dalam struktural Ditjen Pajak yang bisa menangani secara khusus untuk transaksi bidang *transfer pricing* mengingat jumlah potensi kehilangan penerimaan pajak yang ada sangat besar dimana unit ini mempunyai *resources* yang lebih besar dan lebih kuat termasuk dalam merumuskan aturan-aturan tentang *transfer pricing* yang sangat dinamis sesuai dengan perkembangan zaman saat ini.

## B. Saran

Sejak masuknya perusahaan *Over the Top* asing ke dalam negeri, penerimaan yang didapatkan pemerintah tidak berbanding lurus, dimana setiap pendapatan dari usaha yang dilakukannya tidak dipungut pajak atas badan sesuai dengan BUT yang telah terdaftar. Walaupun sebagian besar *Over the Top* asing yang telah terdaftar sebagai wajib pajak ataupun BUT yang telah terdaftar, perusahaan tersebut hanya membayar pajak atas penghasilan karyawannya. Keadaan ini menyebabkan begitu banyak pendapatan pajak yang seharusnya dapat diterima oleh negara, namun hangus karena perusahaan *Over the Top* asing tersebut hanya membayarkan pajak penghasilan atas karyawan yang menempatkan kantornya di Indonesia. Hal ini terjadi karena perusahaan *Over the Top* mengalihkan keuntungan dan laba khususnya pendapatan terbesarnya yaitu iklan melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah atau hanya terpusat di segelintir negara suaka pajak (*tax haven*) dengan memanfaatkan celah dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*, banyak perusahaan OTT yang sukses menghindar dari pungutan pajak tinggi secara legal.

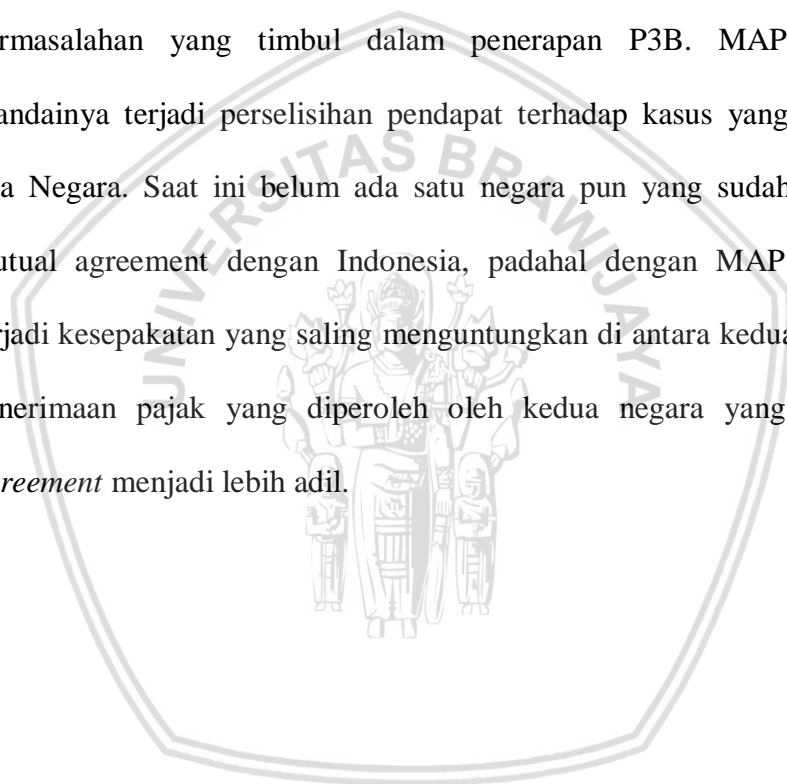
Maka dari itulah untuk kebutuhan jangka panjang, perlu dipikirkan solusi yang lebih kongkret ketimbang hanya mengeluarkan paksaan yang justru terkesan lebih berupa imbauan atau permohonan “menyumbang” pajak. Indonesia sendiri belum memadai terkait aturan *Diverted Profit Tax* terhadap terhadap praktik penghindaran pajak oleh penyedia jasa *Over The*

*Top* sehingga untuk menghadapi isu tersebut penulis memberikan saran sebagai berikut :

1. Seharusnya Pemerintah Indonesia memperkuat peraturan perundang-undangan yang ada khususnya aturan mengenai *Transfer Pricing* yang mengalihkan keuntungan dan laba perusahaan khususnya pendapatan melewati negara yang tarif pajaknya lebih rendah dikarenakan peraturan yang ada belum mengatur secara spesifik hingga masih dimungkinkan terjadinya penghindaran pajak oleh perusahaan baik penyedia jasa *Over The Top* maupun perusahaan multinasional.
2. Seharusnya Pemerintah Indonesia dapat bekerjasama dengan instansi pemerintah lainnya seperti dengan Kementrian Komunikasi dan Informatika Republik Indonesia untuk memaksimalkan penerimaan pajak khususnya dari segi iklan yang dipasang melalui internet dan mendeteksi dengan menggunakan teknologi yang berbasis sistem informasi agar mudah bagi Ditjen Pajak dalam memungut pajak nantinya dengan memaksimalkan NPWP yang dimiliki oleh badan atau perusahaan pada setiap transaksi elektroniknya.
3. Meningkatkan kualitas dan kuantitas *database* serta *accessibility* terhadap *database* tersebut. Hal ini perlu dilakukan agar mempermudah wajib pajak meningkatkan kepatuhan membayar pajak. Ketika *database* tersebut telah *up to date* (*database* yang lengkap tentang keadaan ekonomi, produk, industri, tingkat laba, perusahaan, royalti, lisensi, harga jasa-jasa, dan sebagainya, termasuk juga *database* perusahaan-perusahaan multinasional di Indonesia yang melakukan praktik *transfer pricing*) maka dapat diakses dengan mudah oleh petugas pajak di KPP-KPP tempat terdaftarnya

perusahaan multinasional dan juga sangat diperlukan informasi yang jelas dengan melampirkan dasar hukumnya aturan pengenaan pajak agar di dalam websie Dirjen Pajak dikelola dengan baik sehingga perusahaan-perusahaan mendapatkan sosialisasi dan informasi dengan baik.

4. Menerapkan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) dengan negara lain dengan lebih intensif. MAP merupakan prosedur administratif yang diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) untuk menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan P3B. MAP digunakan seandainya terjadi perselisihan pendapat terhadap kasus yang melibatkan dua Negara. Saat ini belum ada satu negara pun yang sudah melakukan mutual agreement dengan Indonesia, padahal dengan MAP diharapkan terjadi kesepakatan yang saling menguntungkan di antara kedua negara dan penerimaan pajak yang diperoleh oleh kedua negara yang melakukan *agreement* menjadi lebih adil.



## DAFTAR PUSTAKA

### BUKU

- Achmad, Yulianto dan Mukti Fajar. 2013. **Dualisme Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris**, Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Ali, Zainuddin. 2013. **Metode Penelitian Hukum**, Jakarta: Sinar Grafika.
- Asikin, Zainal dan Amiruddin. 2004. **Pengantar Metode Penelitian Hukum**, Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Badruzaman, Mariam Darus. 2001. **Kompilasi Hukum Perikatan**. Bandung: PT Citra Aditya Bakti.
- Gunandi, **Pajak Internasional**. Jakarta: Fakultas Ekonomi UI.
- Ibrahim, Jhonny. 2007. **Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif: Edisi Revisi**, Malang: Bayumedia.
- Kurniawan, Anang Mury. 2012. **Pajak Internasional Beserta Contoh Aplikasinya**. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Manan, Bagir. **Kecendrungan Histories Pasal 18 UUD 1945**. Jakarta: UNISCA.
- Prabowo, Yusdianto. 2006. **Akuntansi Perpajakan edisi revisi**. Penerbit Grasindo.
- Pudyatmoko, Sri. 2005. **Pengantar Hukum Pajak Edisi Revisi**. Jakarta: Penerbit Andi
- Rahardjo, Satjipto. 1983. **Masalah Penegakan Hukum**. Bandung: Sinar Baru.
- Rahayu, Sri Kurnia. 2013. **Perpajakan di Indonesia**. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Resmi, Siti. 2007. **Perpajakan Teori dan Kasus**. Yogyakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Ridwan. 2002. **Hukum Administrasi Negara**. Yogyakarta: UII Press.
- Rudi, B. Wirawan Ilyas dan Suhartono. 2011. **Hukum Pajak Material 1 Seri Pajak Penghasilan**, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Sambodo, Agus. 2010. **Pajak dalam Entitas Bisnis**. Penerbit Salemba Empat.
- Septriadi, Darussalam dan Danny. 2008. **Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan**. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- Soekanto, Soerjono. 1986. **Pengantar Penelitian Hukum**, Jakarta: UI Press.



- Soemitro, Prof Dr. Rachmat SH, .1977. **Hukum Pajak internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya**. Bandung: Eresco.
- Soemitro, Rochmat. 2005. **Asas dan Dasar Perpajakan**. Eresco.
- Sutedi, Adrian. 2008. **Hukum Pajak dan Retribusi Daerah**. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Sumarsan, Thomas. 2009. **Perpajakan Indonesia: Konsep, Aplikasi, dan Kasus Pembahasan Berdasarkan Undang-Undang Terbaru**. Bogor: Esiamedia.
- Zakaria, Jaja. 2005. **Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap**. Jakarta: Penerbit Raja Grafindo Persada.

### PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik
- Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa
- Undang-Undang No 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ/2017 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap bagi Subjek Pajak Luar Negeri yang Menyediakan Layanan Aplikasi dan/atau Layanan Konten melalui Internet
- Surat Edaran Menteri Kominfo No 3 Tahun 2016 tentang penyediaan layanan aplikasi dan atau konten melalui internet (*Over The Top*)
- Income Tax Assessment Act 1997*
- Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017 Act No. 27 of 2017.*

### DATA JURNAL DAN MAKALAH

- Kasiram, Prof. H. Moh. 2010. **Metodologi Penelitian**, Malang: UIN-Maliki Press.

- Kountur, Ronny. 2004. **Metode Penelitian Untuk Penulisan Skripsi dan Tesis**, Jakarta: PPM.
- Nahak, Simon. Program Doktor Ilmu. 2013. **Politik Hukum Pidana Dalam Pemidanaan Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Di Indonesia**. Malang: Universitas Brawijaya
- Rif'an, Ahmad. 2013. **Modul Short Course Perpajakan Brevet C**. Yogyakarta: Fakultas Ekonomika dan Bisnis.
- Universitas Brawijaya, Program Sarjana Fakultas Hukum 2010. 2014. **Pedoman Penulisan Karya Ilmiah (Skripsi, Legal Memorandum, Artikel Ilmiah & Makalah)**. Malang: Universitas Brawijaya.

## DATA INTERNET

- Kamus Besar Bahasa Indonesia, **Urgensi (Online)**, <http://kbbi.web.id/urgensi> (18 Februari 2017)
- Triajie Wahyu El Haq, **Begini Isi Surat Penolakan Google untuk Diperiksa**, <http://news.ddtc.co.id/artikel/7863/pemeriksaan-pajak-djp-begini-isi-suratpenolakan-google-untuk-diperiksa/> (13 April 2017)
- Hani Nur Fajrina, **Cara Inggris Kejar Pajak dari Google**, CNN Indonesia, <https://www.cnnindonesia.com/teknologi/20160920145646-185159680/cara-inggris-kejar-pajak-dari-google/>, (13 April 2017)
- <https://id.techinasia.com/pertumbuhan-pengguna-internet-di-indonesia-tahun-2016> (tanggal 31 Januari 2017)
- <http://www.indotelko.com/kanal?it=Layanan-Data-Tumbuh-19-3-di-asia-pasifik> (tanggal 31 Januari 2017)
- [https://www.kompasiana.com/ayulibrary/4-keuntungan-beriklan-melalui-internet\\_5513f15c8133113352bc653f](https://www.kompasiana.com/ayulibrary/4-keuntungan-beriklan-melalui-internet_5513f15c8133113352bc653f) (1 Februari 2017)
- <http://koran-sindo.com/page/news/2016-04-07/0/1> (19 Januari 2017)
- <http://news.liputan6.com/read/2609047/ini-trik-google-hindari-bayar-pajak> (19 Januari 2017)
- <https://smallbiztrends.com/2013/03/ebay-adwords-case-study-lessons.html> (24 Januari 2017)
- <http://www.indotelko.com/kanal?c=id&it=dilakukan-jika-ingin-pajak-ott>, (24 Januari 2017)
- <https://www.scribd.com/doc/10712476/BAB-2-Konsep-Dan-Variabel>, (18 Februari 2017)
- [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2418792](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2418792) (5 Februari 2017)

[http://articles.chicagotribune.com/2013-01-15/business/sns-rt-us-usa-tax-amazonbre90e0qy20130115\\_1\\_amazon-fights-tax-court-tax-estimate](http://articles.chicagotribune.com/2013-01-15/business/sns-rt-us-usa-tax-amazonbre90e0qy20130115_1_amazon-fights-tax-court-tax-estimate)  
(23 juli 2017)

[http://pajak.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=9243&Itemid=48](http://pajak.com/index.php?option=com_content&task=view&id=9243&Itemid=48) (23 Juli 2017)

<http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/167-artikel-pajak/19902-kedudukan-peraturan-kebijakan-surat-edaran,-instruksi,-petunjuk-teknis-dalam-hukum-positif-di-indonesia> (23 Juli 2017)

